



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

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá, D.C., once (11) de julio de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 76001-23-33-000-2015-00633-01 [28143] Acumulado¹
Demandante: PFIZER SAS
Demandado: UAE - DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN
Temas: Impuestos Aduaneros. Aplicación del Acuerdo de Promoción Comercial entre la República de Colombia y los Estados Unidos de América. Certificado de origen

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 28 de febrero de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, mediante la cual se negaron las pretensiones de la demanda y se condenó en costas a la actora.

ANTECEDENTES

La División de Gestión de Liquidación de la Seccional de Impuestos y Aduanas de Buenaventura de la UAE de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales [en adelante, DIAN], profirió las Resoluciones nros. 1473 del 27 de agosto de 2014 y, 1491 y 1492 del 29 de agosto de 2014, que negaron las solicitudes de liquidación oficial de corrección para efectos de devolución respecto de las declaraciones de importación identificadas con los autoadhesivos nros. 14308031204890, 14308021697198 y 14308031204909, respectivamente, las cuales ampararon la mercancía descrita como «CHAPSTICK MEDICADO»².

Contra los anteriores actos la sociedad Pfizer SAS interpuso recurso de reconsideración, los cuales fueron decididos por la División de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Buenaventura de la DIAN, mediante las Resoluciones nros. 132, 133 y 134 del 10 de febrero de 2015, respectivamente, que los confirmaron³.

¹ Mediante auto del 26 de abril de 2016, el tribunal acumuló los expedientes nros. 76001-23-33-008-2015-00634-00 y 76001-23-33-010-2015-00632-00 al presente medio de control, con número de radicado ante el tribunal 76001-23-33-005-2015-00633-00. Índice 3 de Samai. Archivo: «ED_C02_03AutoQueResuelveDeclararAcumulacionDeProcesos».

² Índice 3 de Samai. Archivos: «ED_C03_01ActuacionesProceso20150063200». Págs. 40 a 49. «ED_C01_01DemandaConPoderYAnexos». Págs. 35 a 44. «ED_C04_01ActuacionesProcesoAcumulado20150063400». Págs. 38 a 47, respectivamente.

³ Págs. 65 a 73, 62 a 71 y 65 a 73 de los archivos *ibidem*, respectivamente.



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 pretensiones⁴:

Expediente nro. 2015-00632-00

Se pidió la nulidad de los siguientes actos administrativos, por medio de los cuales la DIAN negó la solicitud de liquidación oficial de corrección para efectos de devolución:

Resolución	Resolución decide recurso –confirma-	Declaración de importación – autoadhesivo	Fecha
1473 del 27 de agosto de 2014	132 del 10 de febrero de 2015	14308031204890	16 de octubre de 2013

«**TERCERA:** Que como consecuencia de las anteriores declaraciones y a título de restablecimiento del derecho:

- Se declare que el Certificado de Origen presentado por PFIZER aportado como prueba al presentar la solicitud de liquidación oficial de corrección el 19 de noviembre de 2013, es válido y cumple con los requisitos señalados por el Artículo 67 del Decreto 730 de 2012 y que, en consecuencia, cubre la importación de la mercancía CHAPSTICK amparada en la Declaración de importación No. 14308031204890 de fecha 16 de octubre de 2013.

- Se declare que la mercancía CHAPSTICK originaria de Estados Unidos, importada por PFIZER y amparada en la declaración de importación relacionada en la pretensión primera de esta demanda, no está sometida al pago de derechos arancelarios de conformidad con lo dispuesto en los artículos 7° y 13 del Decreto 730 de 2012.

- Se ordene a la DIAN expedir Liquidación Oficial de Corrección con respecto a la Declaración de importación No. 14308031204890, a través de la cual se reconozca el tratamiento arancelario preferencial del que PFIZER es titular.

- Se ordene a la DIAN, como consecuencia de lo anterior, devolver a favor de PFIZER la suma equivalente a ochenta y un millones doscientos trece mil pesos M/cte. (\$81.213.000.00) pagadas por el importador por concepto de arancel e IVA, debidamente indexada más los intereses causados desde el momento del pago hasta la fecha de reintegro liquidados a la tasa máxima permitida por la ley.

CUARTA: Que se condene en costas a la parte Demandada».

Expediente nro. 2015-00633-00

Se solicita la nulidad de los siguientes actos administrativos, por medio de los cuales la DIAN negó la solicitud de liquidación oficial de corrección para efectos de devolución:

Resolución	Resolución decide recurso –confirma-	Declaración de importación – autoadhesivo	Fecha
1491 del 29 de agosto de 2014	133 del 10 de febrero de 2015	14308021697198	25 de octubre de 2013

⁴ Índice 30 de Samai – Tribunal Administrativo del Valle del Cauca. Archivo: «EXPEDIENTE DIGITAL(.zip) NroActua 30».



«**TERCERA:** Que como consecuencia de las anteriores declaraciones y a título de restablecimiento del derecho:

- Se declare que el Certificado de Origen presentado por PFIZER aportado como prueba al presentar la solicitud de liquidación oficial de corrección el 19 de noviembre de 2013, es válido y cumple con los requisitos señalados por el Artículo 67 del Decreto 730 de 2012 y que, en consecuencia, cobija la importación de la mercancía CHAPSTICK amparada en la Declaración de importación No. 14308021697198 de fecha 23 de octubre de 2013.
- Se declare que la mercancía CHAPSTICK originaria de Estados Unidos, importada por PFIZER y amparada en la declaración de importación relacionada en la pretensión primera de esta demanda, no está sometida al pago de derechos arancelarios de conformidad con lo dispuesto en los artículos 7° y 13 del Decreto 730 de 2012.
- Se ordene a la DIAN expedir Liquidación Oficial de Corrección con respecto a la Declaración de importación No. 14308021697198, a través de la cual se reconozca el tratamiento arancelario preferencial del que PFIZER es titular.
- Se ordene a la DIAN, como consecuencia de lo anterior, devolver a favor de PFIZER la suma equivalente a setenta y ocho millones trescientos cuarenta y un mil pesos M/cte. (\$78.341.000.00) pagadas por el importador por concepto de arancel e IVA, debidamente indexada más los intereses causados desde el momento del pago hasta la fecha de reintegro liquidados a la tasa máxima permitida por la ley.

CUARTA: Que se condene en costas a la parte Demandada».

Expediente nro. 2015-00634-00

Se solicita la nulidad de los siguientes actos administrativos, por medio de los cuales la DIAN negó la solicitud de liquidación oficial de corrección para efectos de devolución:

Resolución	Resolución decide recurso -confirma-	Declaración de importación – autoadhesivo	Fecha
1492 del 29 de agosto de 2014	134 del 10 de febrero de 2015	14308031204909	16 de octubre de 2013

«**TERCERA:** Que como consecuencia de las anteriores declaraciones y a título de restablecimiento del derecho:

- Se declare que el Certificado de Origen presentado por PFIZER aportado como prueba al presentar la solicitud de liquidación oficial de corrección el 19 de noviembre de 2013, es válido y cumple con los requisitos señalados por el Artículo 67 del Decreto 730 de 2012 y que, en consecuencia, cobija la importación de la mercancía CHAPSTICK amparada en la Declaración de importación No. 14308031204909 de fecha 16 de octubre de 2013.
- Se declare que la mercancía CHAPSTICK originaria de Estados Unidos, importada por PFIZER y amparada en la declaración de importación relacionada en la pretensión primera de esta demanda, no está sometida al pago de derechos arancelarios de conformidad con lo dispuesto en los artículos 7° y 13 del Decreto 730 de 2012g.
- Se ordene a la DIAN expedir Liquidación Oficial de Corrección con respecto a la Declaración de importación No. 14308031204909, a través de la cual se reconozca el tratamiento arancelario preferencial del que PFIZER es titular.
- Se ordene a la DIAN, como consecuencia de lo anterior, devolver a favor de PFIZER la suma equivalente a doscientos dieciséis millones doscientos setenta mil pesos M/cte. (\$216.270.000.00) pagadas por el importador por concepto de arancel e IVA, debidamente



indexada más los intereses causados desde el momento del pago hasta la fecha de reintegro liquidados a la tasa máxima permitida por la ley.

CUARTA: *Que se condene en costas a la parte Demandada».*

Invocó como disposiciones vulneradas los artículos 29, 209 y 363 de la Constitución Política (CP), 3 (num. 2), 9 (nums. 6 y 14), 10 y 138 de la Ley 1437 de 2011 (CPACA), 228 de la Ley 1564 de 2012 (CGP), 128 (num. 10) del Decreto 2685 de 1999, 7, 13, 67 y 75 del Decreto 730 de 2012 y la Ley 1143 de 2007, por medio de la cual se aprueba el *-Acuerdo de promoción comercial entre la República de Colombia y los Estados Unidos de América-* (APC)⁵.

Como concepto de la vulneración, expuso:

Los actos infringen las normas en que deberían fundarse. La autoridad aduanera negó la liquidación oficial de corrección bajo el argumento que el certificado de origen aportado no era válido, toda vez que las certificaciones para embarques múltiples no amparan importaciones realizadas con anterioridad a su emisión, sino solo las efectuadas posteriormente a dicha fecha y hasta doce (12) meses después; limitación no prevista en el Acuerdo de Promoción Comercial entre Colombia y los Estados Unidos de América [en adelante, APC)] ni en el Decreto 730 de 2012.

Si la autoridad aduanera tenía dudas acerca del origen de la mercancía o la validez de los certificados aportados, en virtud del artículo 70 del Decreto 730 de 2012, podía adelantar las diligencias para verificar dicha situación y así garantizar la aplicación de los beneficios derivados del APC.

Tratándose de los certificados de origen que cobijan múltiples embarques, el artículo 67 del Decreto 730 de 2012 exige como único requisito especial que en el documento se consigne el periodo amparado, y que el mismo *«no exceda los 12 meses a partir de la fecha de la certificación»*.

Esa norma no establece que la fecha del certificado sea anterior a los embarques, sino que el periodo amparado no exceda doce (12) meses posteriores a la emisión del documento, es decir, indica un límite temporal para la cobertura hacia futuro, pero no prohíbe que el certificado cobije embarques anteriores a la fecha de su emisión.

Si se tiene en cuenta que el artículo 75 *ibidem* parte de la base de que el importador no invocó el tratamiento preferencial al realizar la importación y le otorga el plazo de un (1) año para la presentación del certificado de origen, mal puede el artículo 67 restringir la cobertura de una certificación únicamente a las operaciones realizadas después de su expedición.

Vulneración del debido proceso. La actuación de la DIAN implica retener sumas que no le pertenecen, porque de acuerdo con el artículo 550 del Estatuto Aduanero y la jurisprudencia del Consejo de Estado⁶, la liquidación oficial de corrección constituye el documento soporte de la petición de devolución, y si esta no se expide, la sociedad queda imposibilitada para recuperar lo pagado. Además, afectó el debido proceso⁷ al incurrir en una vía de hecho.

⁵ Índice 3 de Samai. Archivo: «ED_C01_01DemandaConPoderYAnexos». Pág. 79.

⁶ Refirió la sentencia del 23 de mayo de 2013, exp. 2008-00037, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

⁷ Citó la sentencia T-995 de 2007 de la Corte Constitucional.



La entidad adoptó una decisión arbitraria al pretender aplicar restricciones inexistentes en la ley, e intentar incorporar palabras que no están en la norma, toda vez que el artículo 67 del Decreto 730 de 2012 no menciona una fecha mínima de cubrimiento del certificado de origen para el caso de múltiples embarques.

Los actos administrativos mediante los cuales se negó el tratamiento preferencial están fundamentados en el Oficio nro. 100227340-1672 expedido por la Coordinación del Servicio de Origen de la Subdirección de Gestión Técnica Aduanera de la DIAN que, si bien cita el artículo 67 del Decreto 730 de 2012, no realiza un análisis sistemático de sus implicaciones frente al artículo 75 del mismo ordenamiento.

La DIAN impide acceder a los beneficios otorgados por el TLC con Estados Unidos. La decisión de la DIAN sobre la invalidez de los certificados de origen no solo se basó en una errónea interpretación de la disposición aplicable, sino que además torna nugatorios los beneficios negociados por Colombia en virtud del TLC con Estados Unidos.

No es aceptable que la Administración «exija que la mercancía se clasifique por una subpartida arancelaria y proceda renglón seguido a desconocer los efectos de su reclasificación, y en concreto el trato que se le debe dar a los bienes reclasificados por esta subpartida asignada por la DIAN incluida en la lista de desgravación A del TLC»⁸.

OPOSICIÓN

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente⁹:

Según los artículos 4.15 [num. 4, lit (b)] y 4.19 [num. 5] del APC, un importador al introducir al territorio colombiano mercancía originaria de Estados Unidos tiene la posibilidad de solicitar el trato arancelario preferencial de aquellas, a más tardar un (1) año después de la fecha de importación.

La demandante presentó la solicitud de tratamiento preferencial oportunamente, fundamentada en certificados de origen con múltiples embarques; sin embargo, de acuerdo con el literal (b) del numeral 4 del artículo 4.15 del APC, dichos documentos no pueden amparar mercancía embarcada con anterioridad a su fecha de emisión.

Los actos demandados se fundamentaron en el acervo fáctico, probatorio y del apoyo técnico que dan cuenta de que los certificados de origen no cumplen los requisitos exigidos por los literales g), j), y b) del parágrafo segundo del artículo 67 del Decreto 730 de 2012.

Así, como los doce (12) meses a los que alude la norma deben ser posteriores a la fecha de certificación, en este caso no procede reconocer el tratamiento arancelario preferencial, toda vez que no es viable que el documento ampare embarques efectuados antes de su emisión.

La expresión «a partir de» contenida en el literal (b) del artículo 4.15 del APC fue interpretada gramaticalmente y en su sentido natural y obvio de las palabras, de

⁸ Pág. 92 del archivo de la demanda del expediente 2015-00633-00.

⁹ Índice 3 de Samai. Archivo: «ED_C01_08ContestaciónDeLaDemandaDianConPoderYAnexos». Págs. 61 a 78.



acuerdo con los artículos 27 y 28 del Código Civil, y de forma sistemática en el artículo 121 del Decreto 2685 de 1999, el cual prevé que el certificado de origen es un documento soporte de la declaración de importación que debe ser obtenido antes de la presentación y aceptación de la declaración de importación.

Los actos administrativos demandados fueron expedidos conforme al principio de legalidad y en garantía del debido proceso; no surgen de una actuación arbitraria y están motivados. Además, los criterios de origen no fueron materia de discusión en sede administrativa, pues esta se concretó en si los certificados de origen cumplieron los requisitos de ley.

Propuso las excepciones de: (i) inexistencia de la causal invocada y (ii) la genérica.

AUDIENCIA INICIAL Y DE PRUEBAS

El 9 de marzo de 2017 se llevaron a cabo las audiencias inicial y de pruebas de que tratan los artículos 180 y 181 del CPACA¹⁰. En la audiencia inicial no se advirtieron irregularidades procesales, nulidades, medidas cautelares o excepciones previas que se tuvieran que declarar. El litigio se concretó en determinar la legalidad de los actos administrativos demandados.

En la audiencia de pruebas se incorporaron al expediente las aportadas con las demandas y la contestación, y se corrió traslado a las partes para alegar de conclusión y al Ministerio Público para que emitiera concepto.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Valle del Cauca en la sentencia apelada: (i) negó las pretensiones de la demanda y (ii) condenó en costas a la actora, con fundamento en lo siguiente¹¹:

Los certificados de origen fueron expedidos el 13 de mayo de 2013 y el 18 de septiembre de 2013, los cuales cubren los periodos del 15 de mayo de 2012 al 14 de mayo de 2013 y del 15 de mayo de 2013 al 14 de mayo de 2014, respectivamente, y establecen como mercancía originaria de Estados Unidos la denominada «CHAPSTICK MEDICATED», clasificada en la subpartida arancelaria 33.04.99.00.00.

El literal b) del párrafo 2º del artículo 67 del Decreto 730 de 2012 establece que el periodo de cobertura del certificado de origen que ampara múltiples embarques no debe exceder los doce (12) meses a partir de su expedición, y el literal d) del artículo 121 del Decreto 2685 de 1999 dispone que el certificado de origen es un documento soporte de la declaración de importación que debe ser obtenido por el importador previa a la presentación y aceptación de la declaración de importación.

Los actos demandados contravirtieron los periodos que cubrían los certificados de origen presentados por la demandante para acceder al trato arancelario preferencial,

¹⁰ Índice 3 de Samai. Archivos: «ED_C02_06AudienciaInicialConAnexos» y «ED_C02_07AudienciaDePruebas», respectivamente.

¹¹ Índice 31 de Samai - Tribunal Administrativo del Valle del Cauca.



pues estos únicamente debían amparar importaciones realizadas a partir del 13 de mayo y del 18 de septiembre del 2013.

Como las declaraciones de importación se presentaron antes de la fecha de emisión de los certificados de origen, estos no cumplieron los requisitos previstos por el Decreto 730 de 2012. Además, no se aportó información adicional que permitiera a la DIAN verificar el origen de la mercancía importada, motivos suficientes para negar el trato arancelario preferencial y la devolución de los tributos aduaneros.

De conformidad con los artículos 188 del CPACA y 365 del CGP, se condena en costas a la demandante, por resultar vencida en el proceso.

RECURSO DE APELACIÓN

La **parte demandante** apeló la sentencia de primera instancia, con fundamento en lo siguiente¹²:

Interpretación errónea. El tribunal consideró equivocadamente que el artículo 121 del Decreto 2685 de 1999 aclaró el literal b) del parágrafo 2º del artículo 67 del Decreto 730 de 2012, norma especial que se expidió, específicamente, para dar cumplimiento a los compromisos adquiridos por Colombia en el marco del APC con los Estados Unidos de América.

De ahí que no se comparta la tesis del *a quo* en el sentido que, según el artículo 121 del Decreto 2685 de 1999, los certificados de origen de las mercancías siempre deben expedirse antes de la presentación de la declaración de importación.

El fallo transgrede los principios de igualdad y seguridad jurídica, dado que en la sentencia del 2 de agosto de 2019¹³, en un proceso con identidad de partes y supuestos fácticos y jurídicos, el tribunal anuló los actos enjuiciados al concluir que el certificado de origen puede referirse a cualquier periodo, siempre que no exceda los doce (12) meses a partir de su fecha de expedición.

Omisión en la valoración probatoria. El tribunal no tuvo en cuenta que la DIAN en el instructivo del certificado de origen recomendado para mercancías cubiertas por el APC -publicado en su página web-, señaló que la fecha en la que inicia el cubrimiento puede ser previa al momento de la firma del documento.

Prueba del origen. No es cierto que Pfizer SAS tuviese que aportar otros medios probatorios distintos al certificado de origen para acreditar la calidad originaria de las mercancías, comoquiera que el artículo 75 del Decreto 730 de 2012 señala que quien pretenda beneficiarse de un tratamiento arancelario preferencial puede elegir cualquiera de las opciones allí enunciadas para constatar el origen de los bienes y, en este caso, la sociedad escogió el referido certificado, que cumple los requisitos del artículo 67 *ibidem*.

TRÁMITE PROCESAL EN SEGUNDA INSTANCIA

¹² Índice 34 de Samai - Tribunal Administrativo del Valle del Cauca.

¹³ Proceso nro. 76001-23-33-007-2016-00008-00.



El recurso de apelación presentado por la demandante se admitió mediante auto del 1º de febrero de 2024¹⁴. En el término de ejecutoria la DIAN se pronunció reiterando los argumentos de la contestación, en el sentido que el certificado de origen debió obtenerse con antelación a la fecha de la presentación y aceptación de las declaraciones de importación materia de investigación en sede administrativa¹⁵. Al no ser necesaria la práctica de pruebas en segunda instancia no se corrió traslado para alegar. El Ministerio Público no emitió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se decide la legalidad de las resoluciones mediante las cuales la DIAN negó las solicitudes de liquidación oficial de corrección para efectos de devolución respecto de las declaraciones de importación presentadas a nombre de Pfizer SAS, y de los actos que decidieron los recursos de reconsideración contra las anteriores, confirmándolas.

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la parte demandante, la Sala deberá establecer si el importador, para aplicar el tratamiento arancelario preferencial, estaba obligado a obtener el certificado de origen antes de la presentación y aceptación de las declaraciones de importación -tesis de la DIAN-, o si, por el contrario, es posible presentar la prueba de origen con posterioridad a la importación de los bienes -planteamiento de la actora-.

Para resolver, la Sala reiterará en lo pertinente el criterio expuesto en la sentencia del 9 de mayo de 2024¹⁶, que dirimió la controversia suscitada entre las mismas partes sobre otras declaraciones de importación, pero bajo supuestos jurídicos idénticos a los aquí discutidos.

Certificado de origen. APC entre Colombia y los Estados Unidos de América

El tribunal negó las pretensiones de la demanda al considerar que el literal b) del parágrafo 2º del artículo 67 del Decreto 730 de 2012 establece que el periodo de cobertura del certificado de origen que ampare múltiples embarques no debe exceder los doce (12) meses a partir de su expedición, y el literal d) del artículo 121 del Decreto 2685 de 1999 dispone que dicho documento debe ser obtenido por el importador previa a la presentación y aceptación de la declaración de importación, lo cual no ocurrió en el presente caso porque los certificados de origen fueron emitidos posteriormente a las operaciones de comercio exterior.

Por su parte, la sociedad sostuvo que el *a quo* interpretó indebidamente los artículos 67 y 75 del Decreto 730 de 2012, porque los certificados de origen que registran múltiples embarques pueden referirse a cualquier periodo, siempre y cuando no excedan los doce (12) meses a partir de su expedición para solicitar el tratamiento arancelario preferencial para los embarques efectuados antes de la fecha de su emisión.

En lo que interesa al caso concreto, la Sala observa que mediante la Ley 1143 de 2007 Colombia aprobó el Acuerdo de Promoción Comercial (APC) entre la República

¹⁴ Índice 7 de Samai.

¹⁵ Índice 15 de Samai.

¹⁶ Exp. 25407, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.



de Colombia y los Estados Unidos de América, sus Cartas Adjuntas y sus Entendimientos, suscritos en Washington el 22 de noviembre de 2006¹⁷.

El Capítulo Cuarto del APC - Reglas de Origen y Procedimientos de Origen, Sección B - Procedimiento de Origen, artículo 4.15, se refirió a la solicitud de trato preferencial.

Conforme a dicha norma, cada Parte dispondrá: (i) que un importador podrá solicitar el trato arancelario preferencial basado en una de las siguientes: a) una certificación escrita o electrónica emitida por el importador, exportador o productor; o b) el conocimiento del importador de que la mercancía es originaria, incluyendo la confianza razonable en la información que posee el importador de dicha circunstancia [num. 1] y (ii) que una certificación podrá aplicarse a: a) un solo embarque de una mercancía al territorio de una Parte; o b) múltiples embarques de mercancías idénticas, dentro de cualquier periodo establecido en la certificación escrita o electrónica, que no exceda los doce (12) meses a partir de la fecha de certificación [num. 4].

Además, establece que cada Parte dispondrá que la certificación no debe estar hecha en un formato preestablecido, siempre que sea en forma escrita o electrónica, incluyendo, pero no limitando, entre otros, los siguientes elementos: la información que demuestre que la mercancía es originaria, fecha de la certificación y en el caso de una certificación para múltiples embarques, el periodo que esta cubre [num. 2].

En lo que tiene que ver con las obligaciones respecto a las importaciones, el artículo 4.19 del APC estableció que «cada Parte dispondrá que, si una mercancía era originaria cuando fue importada a su territorio, pero el importador de la mercancía no hizo una solicitud de trato arancelario preferencial al momento de la importación, el importador pueda, a más tardar un año después de la fecha de importación, hacer la solicitud de trato arancelario preferencial y solicitar un reembolso de cualquier exceso de derechos pagados como resultado de no haber solicitado el trato arancelario preferencial», presentando a la Parte: a) una declaración por escrito, manifestando que la mercancía era originaria al momento de la importación, b) una copia escrita o electrónica de la certificación, si una certificación es la base de la solicitud, u otra información que demuestre que la mercancía era originaria y c) otra documentación relacionada con la importación de las mercancías, según lo requiera la Parte importadora [num. 5].

En todo caso, con el propósito de determinar si una mercancía importada a su territorio proveniente del territorio de otra Parte es mercancía originaria, la Parte importadora podrá conducir una verificación mediante: a) solicitudes escritas de información al importador, exportador o productor, b) cuestionarios escritos dirigidos al importador, exportador o productor, c) visitas y d) otros procedimientos que las partes -importadora y exportadora- puedan acordar [art. 4.18].

Vistas las anteriores disposiciones, tratándose de embarques múltiples, y para lo que interesa al caso, se tiene que cada Parte dispondrá que: (i) el importador podrá solicitar el trato arancelario preferencial basado en una certificación escrita o electrónica emitida por el importador, exportador o productor; (ii) la certificación podrá aplicarse dentro de cualquier periodo establecido, que no exceda los doce (12) meses, (iii) si una mercancía era originaria cuando fue importada a su territorio, pero el importador no hizo una solicitud de trato arancelario preferencial en su momento, se podrá, a más tardar un (1) año después de la importación, hacer la solicitud de trato

¹⁷ La Corte Constitucional mediante la sentencia C-750 del 24 de julio de 2008, M.P. Clara Inés Vargas Hernández declaró exequible dicho acuerdo, las cartas adjuntas y sus entendimientos, así como sus anexos y, su ley aprobatoria.



arancelario preferencial y pedir un reembolso de cualquier exceso de derechos pagados como resultado de no haber solicitado el trato arancelario preferencial, presentando a la Parte una copia escrita o electrónica de la certificación -por ser la base de la solicitud en este caso-.

Por medio del Decreto 730 del 13 de abril de 2012, el Gobierno Nacional dio cumplimiento a los compromisos adquiridos por Colombia en virtud del referido APC. En su artículo 67 dispuso que cuando una certificación de origen sea la base de la solicitud de tratamiento arancelario preferencial, esta puede ser completada por el productor, exportador o importador de la mercancía. No requerirá un formato preestablecido, siempre que contenga, entre otra, la siguiente información: en el caso de una certificación para múltiples embarques, emitida conforme al literal b) del parágrafo 2 de la misma norma, el periodo que cubre la certificación (literal j).

Ese literal b) al que se remite, indica que la certificación de origen podrá aplicarse a un solo embarque o múltiples embarques de mercancías idénticas, dentro de cualquier periodo establecido en la certificación escrita o electrónica, que no exceda los 12 meses a partir de la fecha de la certificación.

A su vez, el artículo 75 del citado decreto establece que si una mercancía era originaria cuando fue importada a Colombia, pero el importador no hizo una solicitud de trato arancelario preferencial al momento de la importación, este puede, a más tardar un (1) año después de la fecha de la operación, hacer la solicitud del tratamiento preferente y solicitar un reembolso de cualquier exceso de derechos pagados como resultado de no haberlo solicitado, presentando: a) una declaración por escrito, manifestando que la mercancía era originaria al momento de la importación, b) una copia escrita o electrónica de la certificación, si una certificación es la base de la solicitud, u otra información que demuestre que la mercancía era originaria y c) otra documentación relacionada con la importación de las mercancías, según lo requiera la DIAN.

De modo que, son dos las oportunidades con las que cuenta el importador de la mercancía originaria de los Estados Unidos de América para solicitar el trato arancelario preferencial: la primera, al «*momento de la importación*», que comprende la presentación de la declaración y su aceptación -asignación de número y fecha-¹⁸ y, la segunda, a más tardar un (1) año después de la «*fecha de importación*»¹⁹ cuando el importador omitió pedir el trato preferencial de manera inicial y pretenda el reembolso del pago en exceso que se haya generado.

Como se puede apreciar, el APC y el decreto guardaron silencio respecto al momento en el que se debe obtener el certificado de origen para acceder al tratamiento arancelario preferencial, valga decir, antes de la presentación y aceptación de la declaración de importación o *a posteriori*.

Si bien el artículo 121 del Decreto 2685 de 1999²⁰ -referido por el *a quo*- establecía que, para efectos aduaneros el declarante estaba obligado a obtener antes de la presentación y aceptación de la declaración y a conservar por un periodo de cinco (5)

¹⁸ El artículo 123 del Decreto 2685 de 1999 señala: «[l]a Declaración de Importación para los efectos previstos en este Decreto, se entenderá aceptada, cuando la autoridad aduanera, previa validación por el sistema informático aduanero de las causales establecidas en el artículo anterior, asigne el número y fecha correspondiente. [...]».

¹⁹ Respecto del conteo del término para la solicitud de devolución de derechos contenida en el artículo 75 del Decreto 730 de 2012, la Sala se pronunció en la sentencia del 10 de febrero de 2022, exp. 24932, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

²⁰ En su tenor vigente para la época de los hechos.



años contados a partir de dicha fecha, el original, entre otros documentos, del certificado de origen -cuando se requiera para la aplicación de disposiciones especiales-, y que deberá ponerlo a disposición de la autoridad aduanera cuando esta así lo requiera, para la Sala no se puede obviar que el artículo 513 del mismo ordenamiento prevé que la autoridad aduanera puede expedir una liquidación oficial de corrección cuando se presenten errores, entre otros, el de tratamiento preferencial -norma reglamentada por el artículo 438 de la Resolución nro. 4240 de 2000-²¹.

En ese sentido, en la sentencia del 4 de mayo de 2015 la Sala precisó que el artículo 513 del Decreto 2685 de 1999 «no puede ser interpretado de forma restrictiva respecto de la oportunidad para la presentación del certificado de origen para solicitar el tratamiento preferencial arancelario, ni se puede pretender que la no presentación de los certificados de origen, al radicar la declaración de importación, acarrea una consecuencia no prevista en la ley, como es la pérdida del tratamiento preferencial, máxime cuando el artículo 513 del Estatuto Aduanero permite este tipo de corrección»²².

Además, como también lo ha dicho la Sala, en los términos establecidos por el artículo 228 de la Constitución Política²³, el derecho sustancial prevalece sobre el formal, por lo que el contribuyente puede pedir que se corrijan las declaraciones de importación para determinar su derecho a la exención, mediante el cumplimiento de las disposiciones aduaneras aplicables, sin que sea menester que en el momento de presentar la declaración de importación haya invocado el tratamiento preferencial o aportado la prueba del certificado de origen, pues esto se puede acreditar en la actuación administrativa prevista para la corrección de la declaración con fines de devolución²⁴.

Precisado lo anterior, se observa que, en el presente caso obran las siguientes pruebas:

Los días 20 de febrero, 7 de mayo y 3 de agosto de 2013, la agencia de aduanas DHL Global Forwarding Colombia SA presentó a nombre de Pfizer SAS tres (3) declaraciones de importación por medio de las cuales introdujo al territorio aduanero nacional el producto descrito como «barra medicada para labios CHAPSTICK», bajo la subpartida arancelaria 33.04.10.00.00, liquidando un arancel del 15% e IVA del 16%²⁵.

El 10 de septiembre de 2013, la Coordinación del Servicio de Arancel de la Subdirección de Gestión Técnica Aduanera de la DIAN expidió la Resolución nro. 007683²⁶, por la cual se clasifica el producto denominado «BARRA MEDICADA PARA LABIOS – CHAPSTICK MEDICADO y comercialmente como “CHAPSTICK MEDICADO”», por la subpartida arancelaria 33.04.99.00.00 del arancel de aduanas.

²¹ «ARTÍCULO 438. LIQUIDACIÓN OFICIAL DE CORRECCIÓN. Sin perjuicio de lo previsto en el artículo 513 del Decreto 2685 de 1999, la liquidación oficial de corrección, procederá a solicitud de parte, dirigida a la División de Liquidación, o a dependencia que haga sus veces, cuando:

[...]

b) Cuando se trate de establecer el monto real de los tributos aduaneros, en los casos en que se aduzca pago en exceso».

²² Exp. 19008, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, reiterada en la sentencia del 20 de febrero de 2017, exp. 21153, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

²³ «Artículo 228. La Administración de Justicia es función pública. Sus decisiones son independientes. Las actuaciones serán públicas y permanentes con las excepciones que establezca la ley y en ellas prevalecerá el derecho sustancial. Los términos procesales se observarán con diligencia y su incumplimiento será sancionado. Su funcionamiento será desconcentrado y autónomo».

²⁴ Sentencia del 20 de febrero de 2017, exp. 21153, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto, que reitera el criterio expuesto en la sentencia del 4 de mayo de 2015, exp. 19008, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

²⁵ Según consta en cada demanda y en los antecedentes de las resoluciones que negaron las liquidaciones oficiales de corrección.

²⁶ Índice 3 de Samai. Archivo: «ED_C03_01ActuacionesProceso20150063200». Págs. 32 a 33.



El 16 y 25 de octubre de 2013, la agencia de aduanas DHL Global Forwarding Colombia SA corrigió voluntariamente las referidas declaraciones de importación, modificando la subpartida arancelaria a la 33.04.99.00.00, indicada por la DIAN en la anterior resolución²⁷.

El 21 de noviembre de 2013, DHL Global Forwarding Colombia SA, actuando a nombre de Pfizer SAS solicitó a la DIAN la expedición de liquidación oficial de corrección para efectos de devolución de los tributos aduaneros de las mencionadas declaraciones de corrección, debido al reconocimiento del tratamiento arancelario preferencial. Para el efecto anexó, entre otros documentos, los certificados de origen en los que se indica: (i) «Periodo cubierto: desde 05/15/2012 hasta 05/14/2013», con fecha de expedición «05/13/2013» y (ii) «Periodo cubierto: desde 05/15/2013 hasta 05/14/2014», emitido el «09/18/2013»²⁸.

La División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Buenaventura expidió las Resoluciones nros. 1473 del 27 de agosto de 2014 y, 1491 y 1492 del 29 de agosto del mismo año, por medio de las cuales negó la liquidación oficial de corrección para efectos de devolución, porque a su juicio «para los embarques múltiples la Certificación debe ser previa, es decir se certifica lo que se vaya a embarcar dentro de los 12 meses posteriores a la fecha de la certificación; de allí que no se exija los datos de las facturas, puesto que se amparan las posibles mercancías que se negocian y se embarquen a futuro dentro del periodo indicado»²⁹.

Contra los anteriores actos la demandante interpuso recursos de reconsideración, decididos por la División de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Buenaventura mediante las Resoluciones nros. 132, 133 y 134 del 10 de febrero de 2015, respectivamente, que los confirmaron³⁰.

Ahora bien, según se expuso en los actos demandados:

Resolución nro. 1473 del 27 de agosto de 2014³¹: «el Certificado de Origen Sin Número, presenta varias incongruencias entre las cuales se destaca que el periodo cubierto dice ser desde el 15/05/2012 hasta el 14/05/2013, es decir aproximadamente un año antes de la fecha en que se firma el documento (13/05/2013), situación que no daría cumplimiento a lo estipulado en el literal b del parágrafo 2º del Artículo 67 del Decreto 730 de 2012».

Resolución nro. 1491 del 29 de agosto de 2014³²: «[e]n ítem 2 del Certificado se puede apreciar que el periodo que cubre el mismo es del 05/15/2012 al 05/14/2013. Lo que podría indicar que la Declaración de Importación en estudio está dentro del periodo amparado. No obstante se recuerda que el literal b) exige que los múltiples embarques se realicen dentro de los 12 meses, contados a partir de la fecha de certificación. Entonces si la Certificación fue expedida el 13 de mayo de 2013 mal puede cubrir el periodo anterior de 2012 a 2013, puesto que no es aplicable a embarques anteriores a la Certificación».

Resolución nro. 1492 del 29 de agosto de 2014³³: «[e]n ítem 2 del Certificado se puede apreciar que el periodo que cubre el mismo es del 05/15/2013 al 05/14/2014. Lo que podría indicar que la Declaración de Importación en estudio está dentro del periodo amparado. No obstante se recuerda que el literal b) exige que los múltiples embarques se realicen dentro de los 12 meses, contados a partir

²⁷ Índice 3 de Samai. Archivos: «ED_C03_01ActuacionesProceso20150063200», pág. 22; «ED_C01_01DemandaConPoderYAnexos», pág. 20 y «ED_C04_01ActuacionesProcesoAcumulado20150063400», pág. 22.

²⁸ Índice 3 de Samai. Archivos: «ED_C03_01ActuacionesProceso20150063200», pág. 24 y «ED_C04_01ActuacionesProcesoAcumulado20150063400», pág. 24, respectivamente.

²⁹ Pág. 9 de la Resolución nro. 1491 del 29 de agosto de 2014.

³⁰ Págs. 65 a 73, 62 a 71 y 65 a 73 de los archivos *ibidem*, respectivamente.

³¹ Índice 3 de Samai. «ED_C03_01ActuacionesProceso20150063200». Pág. 48.

³² Índice 3 de Samai. Archivo: «ED_C01_01DemandaConPoderYAnexos». Pág. 43.

³³ Índice 3 de Samai. Archivo: «ED_C04_01ActuacionesProcesoAcumulado20150063400». Pág. 46.



de la fecha de certificación. Entonces si la Certificación fue expedida el 18 de septiembre de 2013 mal puede cubrir un periodo anterior, puesto que no es aplicable a embarques anteriores a la Certificación».

Lo que se evidencia de dichos actos, y de las demás pruebas aportadas al expediente, es que el importador de la mercancía proveniente de los Estados Unidos de América no hizo la solicitud de trato arancelario preferencial al momento de la importación y que, para efectos de la solicitud de liquidación oficial de corrección -a la que tiene derecho, conforme se analizó con anterioridad-, allegó los documentos requeridos y el certificado de origen para múltiples embarques de mercancías, sin exceder los doce (12) meses del periodo que cubre la certificación -desde el 15/05/2012 hasta el 14/05/2013 y desde el 15/05/2013 hasta el 14/05/2014-, dando cumplimiento al literal b) del parágrafo 2º del artículo 67 del Decreto 730 del 2012.

Exigir que el certificado de origen para la solicitud del trato arancelario preferencial sea expedido previamente a la exportación de las mercancías, desconocería el derecho que tiene el importador de la mercancía originaria de los Estados Unidos de América para solicitar el tratamiento preferente, a más tardar, un (1) año después de la fecha de importación -arts. 4.19 del APC y 75 del Decreto 730 de 2012-.

Así las cosas, conforme al criterio que en esta oportunidad se reitera, la Sala comparte la interpretación sistemática esbozada por la apelante sobre los artículos 65 y 75 del Decreto 730 de 2012, en armonía con las normas aplicables del APC. En consecuencia, prospera el cargo de apelación relacionado con la interpretación de la norma, por lo que la Sala se abstiene de resolver los demás reparos propuestos en el recurso de alzada.

Las anteriores razones son suficientes para revocar la sentencia apelada, que negó las pretensiones de la demanda, en tanto lo procedente es declarar la nulidad de los actos administrativo demandados y a título de restablecimiento del derecho ordenarle a la DIAN que practique las liquidaciones oficiales de corrección para efectos de devolución respecto de las declaraciones de importación identificadas con los autoadhesivos nros. 14308031204890 y 14308031204909 del 16 de octubre de 2013, y 14308021697198 del 25 de octubre de 2013, en las que se reconozca el tratamiento arancelario preferencial del APC.

Respecto a las pretensiones de devolución de tributos aduaneros y la liquidación de intereses corrientes y moratorios, se reitera que *«[e]l legislador fijó un trámite independiente para las solicitudes de devolución de saldos a favor, pagos en exceso o indebidos que se proyecta sobre el reconocimiento de los intereses de los artículos 863 y 864 del ET. El propósito de la actuación administrativa que provocó la demandante y que derivó en los actos demandados consistía en que la demandada expidiera la liquidación oficial de corrección que estableciera las sumas pagadas en exceso y sirviera de sustento a la petición de devolución, de ahí que el restablecimiento del derecho conculcado debe ser la consecuencia jurídica del acto anulado, el cual, se repite, negó la expedición de la liquidación oficial de corrección pretendida y no una devolución»³⁴.*

De manera que las liquidaciones oficiales de corrección que en ejecución de esta sentencia emita la Administración sustentarán el trámite de devolución que inicie la demandante, que se efectuará previas las verificaciones que haga la DIAN sobre la procedencia de la devolución de tributos y compensaciones que exija el procedimiento previsto en la normativa vigente para cuando esta se tramite (entre ellas la constatación de que los tributos no hayan sido declarados como deducciones en la

³⁴ Sentencia del 3 de marzo de 2022, exp. 25367, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez. En el mismo sentido cfr. la sentencia del 4 de abril de 2024, exp. 27646, C.P. Milton Chaves García.



declaración de renta, o como impuesto descontable en el caso del IVA, tal como se indica, actualmente, en los ordinales 6 y 7 del artículo 729 del Decreto 1165 de 2019), motivo por el cual se negarán las pretensiones de la demanda encaminadas a obtener el reintegro de los tributos aduaneros pagados en exceso, así como el reconocimiento de intereses.

En conclusión, se revocará la sentencia apelada y, en su lugar, se declarará la nulidad de las Resoluciones nros. 1473 del 27 de agosto de 2014 y, 1491 y 1492 del 29 de agosto de 2014, proferidas por la Seccional de Impuestos y Aduanas de Buenaventura de la DIAN, por medio de las cuales se negó la expedición de las liquidaciones oficiales de corrección para efectos de devolución respecto de las declaraciones de importación identificadas con los autoadhesivos nros. 14308031204890, 14308021697198 y 14308031204909, respectivamente; y de las Resoluciones nros. 132, 133 y 134 del 10 de febrero de 2015, por las que la citada seccional, en su orden, las confirmó. A título de restablecimiento del derecho se le ordenará a la entidad demandada que expida las liquidaciones oficiales de corrección con fines de devolución de tributos aduaneros, que podrán ser reclamados en devolución en cuanto a las citadas declaraciones de importación. Las demás pretensiones de la demanda se negarán.

En cuanto a la condena en costas -agencias en derecho y gastos del proceso-, se observa que a la luz de los artículos 188 del CPACA y 365 del CGP, no hay lugar a su imposición en ambas instancias, comoquiera que prosperó el recurso de apelación y no se encuentran probadas.

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

FALLA

1. **REVOCAR** la sentencia del 28 de febrero de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca. En su lugar, se dispone:

PRIMERO: DECLARAR la nulidad de las Resoluciones nros. 1473 del 27 de agosto de 2014 y, 1491 y 1492 del 29 de agosto de 2014, proferidas por la Seccional de Impuestos y Aduanas de Buenaventura de la DIAN, por medio de las cuales se negó la expedición de las liquidaciones oficiales de corrección para efectos de devolución respecto de las declaraciones de importación identificadas con los autoadhesivos nros. 14308031204890, 14308021697198 y 14308031204909, respectivamente; y de las Resoluciones nros. 132, 133 y 134 del 10 de febrero de 2015, por las que la citada seccional, en su orden, las confirmó.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho **ORDENAR** a la DIAN que expida las liquidaciones oficiales de corrección con fines de devolución de tributos aduaneros, que podrán ser reclamados en devolución en cuanto a las declaraciones de importación relacionadas en el anterior ordinal.

TERCERO: NEGAR las demás pretensiones de la demanda.

2. Sin condena en costas en ambas instancias.



Radicado: 76001-23-33-000-2015-00633-01 [28143]
Demandante: Pfizer SAS

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>