



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

CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D.C., veinte (20) de marzo de dos mil veinticinco (2025)

Referencia	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación	08001-23-33-000-2018-00783-02 (29225)
Demandante	NTGRNS S.A.
Demandada	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN
Temas	IVA. Exclusión. Importación de maíz para consumo humano. Reiteración jurisprudencial.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 6 de marzo de 2024, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, Sala de Decisión Oral A, que decidió¹:

*“**Primero: Declarar** la nulidad de la Resolución 1-90-201-241-1381 de 10 de agosto de 2017, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Aduanas de Medellín y de la Resolución No. 1-90-201-236-408-2195 de 21 de noviembre de 2017, proferida por la Jefe de la División de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Aduanas de Medellín, por medio de la cual se resuelve un Recurso de Reconsideración, en tanto imponen sanción por inexactitud y mayor valor del Iva en el trámite de importación a la sociedad **NTGRNS S.A.**, según lo sostenido en la parte motiva de esta sentencia.*

***Segundo:** Como consecuencia de la declaración anterior, y a título de restablecimiento del derecho, **dejar** en firme la importación contenida en Formulario N° 872016000184019-1 de 15 de octubre de 2016, y con autoadhesivo N° 07771260150938 de 21 de octubre de 2016 realizada por **NTGRNS S.A.**; sin lugar a ordenar corrección en el IVA sobre el maíz, ni sanción por inexactitud, en su declaración de importación.*

***Tercero:** Deniéguense las demás pretensiones de la demanda.*

***Cuarto:** Sin costas.”*

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

NTGRNS S.A presentó la declaración de importación con Autoadhesivo Nro. 07771260150938 el 21 de octubre de 2016, con la cual introdujo al territorio aduanero nacional maíz sin trillar para consumo humano, clasificado en la subpartida 10.05.90.11.00.

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (en adelante DIAN) profirió la Liquidación Oficial de Corrección Nro. 1-90-201-241-1381 del 10 de agosto de 2017, que determinó el valor a pagar por impuesto sobre las ventas (en adelante IVA) e impuso la sanción del 10% de la diferencia de los tributos aduaneros dejados de pagar, contemplada en el numeral 2.2 del artículo 482 del Decreto 2685 de 1999.

Esta decisión fue objeto del recurso de reconsideración por la parte actora, pero la autoridad aduanera la confirmó por medio de la Resolución Nro. 1-90-201-236-408-2195 del 21 de noviembre de 2017.

¹ SAMAI, Índice 2, PDF de la sentencia página 13.



ANTECEDENTES DEL PROCESO

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), la parte demandante formuló las siguientes pretensiones²:

- “1- DECLÁRESE QUE ES NULO EL ACTO ADMINISTRATIVO COMPLEJO, consistente en:**
- A)-** *La Resolución número 1-90-201-236-408-2195 del veintiuno (21) de Noviembre de dos mil diecisiete (2.017), proferida por la Jefe (A) de la División de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Aduanas de Medellín, por medio de la cual se resuelve un Recurso de Reconsideración interpuesto contra la Resolución Liquidación Oficial No. 1-90-201-241-1381 del diez (10) de Agosto de dos mil diecisiete (2.017); la que en su resuelve dispone lo siguiente:*
- (...)
- B)-** *La Resolución Liquidación Oficial No. 1-90-201-241-1381 del diez (10) de Agosto de dos mil diecisiete (2.017), por medio de la cual la Jefe de la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Aduanas de Medellín profiere Liquidación oficial de Corrección, y dispone lo siguiente:*
- (...)
- 2- RESTABLÉZCASE EN EL DERECHO A MI CLIENTE, es decir, que quede en firme la declaración de importación anunciada a nombre del importador **NTGRNS S.A.** identificada con Nit 900.069.477-1 y no se imponga la obligación de corregir y liquidar un mayor valor de tributos imputado a la Declaración de Importación con autoadhesivo Nro. 07771260150938 del 21 de octubre de 2.016 a favor de la Nación-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN, por valor de NOVENTA Y NUEVE MILLONES SEISCIENTOS OCHENTA Y TRES MIL CIENTO DOCE PESOS M/L (\$99.683.112) como consecuencia de la declaración de nulidad impetrada, ya que la sociedad ha cumplido con las obligaciones legales y presentó la declaración ajustada a la normatividad vigente. La declaratoria de nulidad deja SIN EFECTOS las resoluciones expedidas por parte de la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES- División de Gestión de liquidación y la división de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Aduanas de Medellín y revive la declaración de importación originalmente presentada por el Actor, la cual quedaría en firme. Las resoluciones conforman lo que se ha denominado un acto administrativo complejo y se describen así: La Resolución número 1-90-201-236-408-2195 del veintiuno (21) de Noviembre de dos mil diecisiete (2.017) por la cual la Jefe (A) de la División de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Aduanas de Medellín resuelve un recurso de Reconsideración, y La Resolución Liquidación Oficial No. 1-90-201-241-1381 del diez (10) de Agosto de dos mil diecisiete (2.017) por medio de la cual la Jefe de la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Aduanas de Medellín profiere liquidación Oficial de Corrección y liquida un mayor valor a pagar sobre la declaración de importación objeto del debate. Resoluciones nulas por haberse realizado correctamente la clasificación del maíz para consumo humano, en las declaraciones de importación, la cual fue clasificada en la subpartida arancelaria 10.05.90.11.00, pagando impuesto cero (0%), por lo que ni su venta ni su importación causan el impuesto sobre las ventas; y como consecuencia de lo anterior, se archive el respectivo expediente.**
- 3- 3 CONDÉNESE A LA DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN-, DIRECCIÓN SECCIONAL DE ADUANAS DE MEDELLÍN- DIRECCIÓN DE GESTIÓN JURÍDICA a indemnizar los perjuicios causados a la sociedad involucrada, perjuicios que se estiman de la siguiente manera:**
- Honorarios de Abogado del diez por ciento (10%) sobre la cuantía en discusión, es decir, sobre NOVENTA Y NUEVE MILLONES SEISCIENTOS OCHENTA Y TRES MIL CIENTO**

² SAMAI Tribunal, Índice 6, PDF de la demanda páginas 2 a 11.



DOCE PESOS M/L (\$99.683.112) siendo entonces el valor de los honorarios NUEVE MILLONES NOVECIENTOS SESENTA Y OCHO MIL TRESCIENTOS ONCE PESOS M/L (\$9.968.311).

- *Perjuicios Morales* toda vez que la naturaleza de la cuantía determinada con los actos administrativos objeto de nulidad, generan angustia en el actor, por ser actos injustos e ilegales, ya que la importación se hizo siguiendo los lineamientos legales, pues la ley 1607 de 2012 en su artículo 38 dispuso que el MAIZ IMPORTADO PARA CONSUMO HUMANO QUEDABA EXCLUIDO DEL IVA, por tanto los perjuicios morales se tasan en la suma a que equivalgan, en moneda nacional, a la fecha de ejecutoria de la sentencia, en cincuenta (50) salarios mínimos legales mensuales vigentes. (Artículo noventa y siete (97) Código Penal).

4- **JURAMENTO ESTIMATORIO (...)**

5- **ORDÉNESEA** (sic) **LA DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN- DE LA DIRECCIÓN SECCIONAL DE ADUANAS DE MEDELLÍN**, cumplir con la sentencia en la forma indicada por los artículos ciento ochenta y nueve (189), y siguientes del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo-1437 de 2011” (Negrilla del original)

A los anteriores efectos, el demandante invocó como violados los artículos 2, 6, 29, 83, 209, y 363 de la Constitución Política; 424 del Estatuto tributario; 1 y 2 del Decreto 2685 de 1999; y 1, 2, 3 y 4 de la Ley 1437 de 2011.

El concepto de la violación de esas disposiciones se resume a continuación:

Puso de presente que el maíz importado, clasificado en las partidas 10.05.90 y 11.04.53.00.00 y destinado al consumo humano, se encuentra excluido del IVA, de conformidad con el artículo 424 de Estatuto Tributario. No obstante, la Administración pretende gravarlo con ese tributo, a una tarifa del 5%, por considerarlo materia prima, concepto no contemplado en la norma aplicable.

Explicó que el maíz importado o nacional puede ser gravado a la tarifa del 5% o estar excluido según su uso, de conformidad con el Decreto 2686 del 2014, que a su juicio corrigió un error presente en el Decreto 1794 de 2013.

Sostuvo que la exclusión del IVA no opera cuando se realice la venta al consumidor final, sino cuando la mercancía esté destinada al consumo humano sin que sea objeto de transformaciones o preparaciones.

Manifestó que no existe la importación de maíz como materia prima, sino el maíz entero en cáscara, el cual es objeto de exclusión, para lo cual no es relevante la calidad del importador o intermediarios en la operación. Advirtió que el maíz en cascara entero se encuentra gravado al 5% cuando es para uso industrial y excluido cuando es para consumo humano, por lo que considerar que siempre es materia prima es erróneo y hacía imposible la aplicación de la ley.

Afirmó que la demandada viola el Concepto Nro. 13617 de 2013 de la DIAN, el cual fue aplicable entre enero y agosto de 2013, doctrina que fue incluida en el Decreto 2686 de 2014. Así mismo, consideró infringido el Oficio Nro. 100202208-0614 del 8 de julio de 2015 y el Memorando Nro. 000191 del 16 de junio del mismo año, ambos de la DIAN, que reiteran que la importación de maíz para consumo humano de las partidas 10.05.90 y 11.04.53.00.00 está excluida del IVA por mandato legal.

Sostuvo que ***“No sobra decir que la aplicación del principio de favorabilidad en cuanto a la sanción se acepta; aplicando correctamente la ley 1607 de 2014 y el decreto 2686 del 2014, no hay lugar a tributo adicional alguno y por ende, tampoco hay sanción”***³.

³ *Ibidem*, página 40.



Alegó la violación del principio de *non bis in idem* y de seguridad jurídica, pero no expuso los hechos por los que sustentó esta afirmación.

Indicó que la demandada expidió la liquidación oficial de forma extemporánea porque no atendió el plazo de 45 días posteriores a la respuesta del requerimiento especial aduanero contemplado en el artículo 512 del Decreto 2685 de 1999.

Aseguró que la DIAN desconoció el principio de irretroactividad al afirmar que el Decreto 1794 de 2013 inició su vigencia el 1 de enero de ese año, a pesar de que fue proferido en agosto. Pese a lo anterior, no acepta esa misma tesis con relación al Decreto 2686 de 2014. Indicó que *“las importaciones objeto de discusión, ocurrieron antes de entrar en vigencia los dos decretos”*⁴.

Manifestó que los importadores actuaron de buena fe e, incluso, a partir del Decreto 1794 de 2013, han presentado declaraciones de importación liquidando IVA del 5%. Sin embargo, han sido sorprendidos por la autoridad tributaria que propone requerimientos especiales aduaneros liquidando la tarifa del 16%.

Indicó que, la demandada no protegió los derechos adquiridos y desconoció que las declaraciones se habían presentado de conformidad con la Ley 1607 de 2012 y el Concepto Nro. 13617 de 2013. Afirmó que, las pruebas que reposan en el expediente no fueron valoradas en conjunto.

Refirió que al liquidar un mayor valor a pagar por concepto de IVA e imponer una sanción se vulneraron los principios a la libre empresa, competencia leal e igualdad frente la ley.

Sostuvo que se vulneró el debido proceso, considerando que *“para volver a revisar las declaraciones de importación relacionadas con la Resolución de liquidación oficial y vincular a mi representada dentro de una nueva infracción aduanera, debía cumplir con las formas propias de cada juicio, esto es, expedir un nuevo requerimiento especial aduanero”*.

Resaltó que se vulneró el principio de equidad ya que la decisión no se compadece con lo probado en el proceso y, no obstante, la demandante se ve sometida a un pago por concepto de IVA y sanción que acarrea contratiempos y sobrecostos.

Oposición de la demanda

La DIAN contravirtió las pretensiones señalando que, contrario a lo planteado por la demandante, las normas que fundamentaron la actuación administrativa, en especial el Decreto 2686 de 2014, se encontraban vigentes en el momento en el cual se presentó la declaración de importación. Precisó que el Decreto 1794 de 2013 no es el fundamento legal de los actos acusados.

Explicó que el Decreto 2686 de 2014 reglamentó la exclusión de IVA de que trata el artículo 424 del Estatuto Tributario para las importaciones que clasifican en la nomenclatura arancelaria 10.05.90, y determinó que era necesario que la mercancía no estuviera sujeta a transformación o preparación. En caso contrario, estarían gravadas con un IVA del 5%, sin que sean relevantes las actividades intermedias de comercialización, sino el destino final del producto.

Adujo que, conforme a la Circular Externa Nro. 00008 de 2013, el maíz importado que debe someterse a un proceso de trilla o trituración para ser utilizado en

⁴ *Ibidem*, página 44.



producción de alimentos debe considerarse destinado al uso industrial y está gravado al 5% por concepto de IVA⁵.

Citó el Concepto Nro. 018286 del 22 de junio de 2015 e indicó que cuando el maíz no se somete a transformación alguna, sino que el comprador realiza un proceso de acopio, reempaque y venta, no hay lugar al impuesto.

Afirmó que, conforme la declaración de importación, la mercancía introducida al territorio aduanero nacional era grano entero sin trillar y no se había sometido a proceso alguno. Si bien indica que se destina al consumo humano, hay que entender que se utiliza en la satisfacción de una necesidad de las personas, pero, no, que es procedente su consumo sin algún tipo de transformación. En este contexto, sostuvo que procedía la liquidación oficial del IVA con una tarifa del 5%.

Señaló que, en el RUT de la demandante se contempla la actividad económica 4620, que es el comercio al por mayor de materias primas agropecuarias y animales vivos y, el objeto social corresponde a la trilla de granos para consumo humano, entre otras actividades. Aclaró que, en el registro fitosanitario se indicó que la mercancía correspondía a materia prima para el uso en la industria de alimentos, por lo cual consideró que era innegable el pago de IVA del 5%, al tratarse de un maíz de grano entero sin trillar, el cual debe transformarse para ser consumido por seres humanos.

Puso de presente que la demandante reconoce que el importador, al momento de la compra, sabe el destino de bien y debe clasificarlo, y no en la venta. Así, les corresponde a las empresas llevar a cabo la separación de inventarios y de productos gravados, excluidos y exentos para hacer control de mercancías y responder por la carga impositiva, de conformidad con el artículo 763 del Estatuto Tributario.

Respecto de la violación al principio de *non bis in idem* sostuvo que la demandante no indicó cuáles fueron los hechos que constituyeron su violación.

Frente a la extemporaneidad de la liquidación oficial, afirmó que la disposición vigente en ese momento era el artículo 588 del Decreto 390 de 2016, reglamentado por la Resolución Nro. 064 de 2016, que disponía que el término de 45 días solo se contabiliza a partir del día siguiente a la presentación de la respuesta al requerimiento especial cuando el interesado renuncia al resto del plazo y no existan pruebas para practicar, en todo caso, señaló que la respuesta se presentó el 16 de junio de 2017, por lo que el término finalizaba el 25 de agosto de 2017 y la liquidación oficial de corrección fue notificada el día 11 del mismo mes y año. Preciso que la extemporaneidad de la liquidación oficial de corrección no fue alegada durante la actuación administrativa.

Indicó que la presunta violación del principio de irretroactividad por la aplicación del decreto de 2013 no puede fundamentar la nulidad de los actos acusados, más cuando la operación de comercio exterior se realizó en 2016. Y, sobre el Decreto 2686 de 2014, aclaró que resolvió las inquietudes de interpretación que se plantearon frente a la exclusión o pago de IVA del maíz de conformidad con el destino de este, sin que resulten relevantes las actividades intermedias.

⁵ Al respecto citó la sentencia del Consejo de estado, del 19 de agosto de 2010, Exp. 17030 C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, y el Concepto de la DIAN Nro. 018286 de 2015.



Reiteró que el maíz importado está gravado con IVA al requerirse una transformación de este para el consumo humano⁶. Además, manifestó que no infringió el principio de legalidad ni el de igualdad con una aplicación sesgada de las normas, contrario a lo afirmado por la actora.

Sentencia apelada

El Tribunal Administrativo del Atlántico, Sala de Decisión Oral A, accedió a las pretensiones de la demanda y se abstuvo de condenar en costas de conformidad con las siguientes consideraciones:

Expuso el contenido de los artículos 420 y 424 del Estatuto Tributario, 6 del Decreto 567 de 2007, 38 y 48 de la Ley 1607 de 2012, 1 del Decreto 1794 de 2013 y 1 del Decreto 2686 de 2014. Y, afirmó que el Consejo de Estado⁷ analizó esas normas y decretó la nulidad de la expresión “y cuya venta se realiza al consumidor final” del Decreto 1794 de 2013. Además, condicionó la legalidad de la frase “que no han sido sujetos a transformaciones y preparaciones” porque esta Corporación consideró que la exclusión del IVA opera siempre que el procesamiento industrial no dé lugar a otro producto, como por ejemplo harina, de modo que el artículo 424 del Estatuto Tributario se puede aplicar incluso en caso de trillado del maíz, pues no desnaturaliza el grano.

Relató que la sentencia del 4 de junio de 2020⁸ reiteró la anterior posición y concluyó que las importaciones de maíz amarillo bajo la subpartida 10.05.90.11.00, realizadas en vigencia del artículo 424 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 38 de la Ley 1607 de 2012, se encuentran excluidas de IVA, por lo que la trilla no le daba un uso industrial a la mercancía.

Señaló que la sentencia del 11 de julio de 2020⁹, reiterada en fallo del 3 de agosto de 2023¹⁰, afirmó que en la actualidad la importación de maíz sea en grano entero o trillado, estará excluido del IVA, siempre que sea para el consumo humano.

Relacionó las pruebas que obran en el expediente y sostuvo que está probado que fue importado maíz amarillo en grano entero sin trillar para consumo humano, bajo la subpartida 10.05.90, por lo que aun si al maíz se le realiza el procedimiento de trilla no cambia la condición de tener como consumo final el humano, y su destinación no es industrial. De esta forma, la entidad demandada violó del artículo 424 del Estatuto Tributario por interpretación errónea, de modo que procede la nulidad de los actos demandados.

Negó la imposición de condena en costas porque no se probó su causación.

Recurso de apelación

La DIAN sustentó su impugnación en que la demandante importó mercancía que no está destinada al consumo humano, pues se trata de un maíz de la clase grano entero sin trillar, el cual requiere un proceso industrial para que sea transformado en alimento y pueda ser consumido por seres humanos. Entonces, el maíz importado por la actora es de uso industrial, y no para consumo humano, debido a que se requiere una transformación o procesamiento, por esto, la demanda admitió

⁶ Frente a ese punto citó el Oficio interno Nro. 100202208-0550 del 16 de junio de 015 y el concepto Nro. 100202208-614 del 8 de julio de 2015.

⁷ Por medio de la sentencia del 16 de octubre de 2019, Exp. 21137, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

⁸ Exp. 23650, C.P. Milton Chaves García.

⁹ Indicó que el consejero ponente era el Dr. Julio Roberto Piza Rodríguez.

¹⁰ Exp. 27292, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.



que la importadora vende la mercancía a empresas trilladoras o comercializadoras de la materia prima.

Citó el Oficio Interno Nro. 100202208-0550 del 16 de junio de 2015 en el que se consideró que, si el maíz se somete a algún tipo de procesamiento, está gravado con IVA del 5%, aun cuando el producto final esté destinado al consumo humano.

Además, indicó que el mayor valor no corresponde únicamente a la sanción prevista en el numeral 2.2 del artículo 482 del Decreto 2685 de 1999, sino al IVA dejado de pagar al momento de la importación.

Afirmó que el problema jurídico debe replantearse para determinar si los actos acusados se encuentran ajustados a las normas que debían aplicarse. Así, señaló que los actos en cuestión tienen su fundamento en el Decreto 567 de 2007 y en el Decreto 2686 de 2014.

Indicó que el primer reglamento referido gravaba la mercancía importada con una tarifa del 10%, posteriormente, la Ley 1607 de 2012 excluyó del IVA al maíz para consumo humano de la subpartida arancelaria 10.05.90 (Maíz para consumo humano), así como la subpartida 11.04.23.00 (Maíz trillado para consumo humano); y al maíz de la subpartida arancelaria 10.05.90 con uso industrial le impuso tarifa del 5%.

Adujo que, por lo anterior, el Decreto 2686 de 2014 sostuvo que no causa el IVA el maíz destinado al consumo humano, *“siempre que no hayan sido sujetos a transformaciones y preparaciones”*. Pese a la claridad que, a su juicio, tiene la norma referida, el actor sostiene que el maíz importado se encontraba excluido desconociendo la transformación o preparación que se requiere.

Puso de presente que el Consejo de Estado, en sentencias del 19 de agosto de 2010¹¹ y del 4 de febrero de 2016¹² negó la nulidad del artículo 6 del Decreto 567 de 2007, de la Circular 41 del mismo año y del Concepto DIAN Nro. 062680 del 15 de agosto de 2007, los cuales indicaban que estaba gravado el maíz que requiriera del proceso de trilla. Además, sostuvo que *“Del precedente jurisprudencial expuesto, también se concluye que, tratándose de la importación de maíz, siempre que se acredite por parte del Ministro de Agricultura respectivo su destinación a siembra, no se causa el gravamen”*¹³.

Destacó que, al momento de la importación, se debió atender lo dispuesto en el Decreto 2686 de 2014. Así, conforme con las pruebas obrantes en el expediente, el grano importado se iba a someter a un proceso industrial, conclusión que se extrae de las certificaciones de los compradores de la actora y el objeto social que desarrolla la demandante, entonces, insistió que la mercancía fue importada como materia prima y está gravada con IVA a una tarifa del 5%.

En cuanto a la irretroactividad del Decreto 1794 de 2013, refirió que es un argumento que carece de valor, dado que esta disposición no fundamentó los actos acusados por no estar vigente al momento de la operación de comercio exterior.

Afirmó que no se violaron los principios de seguridad jurídica y de confianza legítima reiterando que, para el momento de la importación, el maíz importado estaba gravado con IVA. Frente al principio de igualdad, indicó que la aplicación de la norma por parte de la entidad no es sesgada ni favorece a algunos actores del mercado,

¹¹ Exp. 17030, C.P. Magistrada Martha Teresa Briceño de Valencia.

¹² Exp. 18722, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

¹³ Samai, índice 2, carpeta del cuaderno de primera instancia, PDF de la apelación, página 8.



pues los factores macroeconómicos no son tenidos en cuenta para adoptar sus decisiones.

Oposición a la apelación

La demandante guardó silencio.

Intervención del Ministerio Público

El Ministerio Público solicitó confirmar la sentencia apelada porque el precedente de la Sección¹⁴ establece que el maíz amarillo en grano entero sin trillar para consumo humano y declarado bajo la subpartida 10.05.90 está excluido de IVA, como lo dispone el artículo 424 del Estatuto Tributario.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problema jurídico

Corresponde a la Sala decidir sobre la legalidad de la Liquidación Oficial de Corrección Nro. 1-90-201-241-1381 del 10 de agosto de 2017 y la Resolución Nro. 1-90-201-236-408-2195 del 21 de noviembre del mismo año, mediante las cuales la DIAN liquidó un mayor valor a pagar por concepto de IVA, por la importación de maíz en la subpartida 10.05.90.11.00, e impuso la sanción del numeral 2.2 del artículo 482 del Decreto 2685 de 1999.

En concreto, la Sala debe determinar si el maíz amarillo importado por la demandante estaba excluido de IVA, o estaba gravado a una tarifa del 5 %, como lo determinó la Administración en los actos demandados.

Análisis del caso concreto

La apelante señala que el maíz importado es de uso industrial, no para consumo humano, debido a que requiere una transformación o procesamiento, concretamente refiriéndose al trillado. En consecuencia, afirma que, de conformidad con el artículo 424 del Estatuto Tributario y el Decreto 2686 de 2014, la mercancía importada está gravada con IVA en una tarifa del 5%.

Para resolver, la Sala reiterará los precedentes de las sentencias del 1 de septiembre de 2022, exp. 26623, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez; del 3 de agosto de 2023, exp. 27292, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto; del 7 de marzo de 2024, exp. 28182 C.P. Wilson Ramos; y del 15 de marzo del 2024, exp. 28218, C.P. Milton Chaves García.

En dichas providencias, la Sala sostuvo que el artículo 424 de Estatuto Tributario, en la versión modificada por el artículo 38 de la Ley 1607 de 2012¹⁵, disponía que la venta e importación de maíz para consumo humano de la subpartida arancelaria 10.05.90 se encontraba excluida del IVA. Por su parte, el artículo 468-1 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 48 de la Ley 1607 de 2012¹⁶, establecía que,

¹⁴ Citó la sentencia del 15 de marzo de 2024, exp. 28218, C.P. Milton Chaves García.

¹⁵ "Artículo 424. Los siguientes bienes se hallan excluidos y por consiguiente su venta o importación no causa el impuesto sobre las ventas. Para tal efecto se utiliza la nomenclatura arancelaria andina vigente:
(...)

10.05.90 Maíz para consumo humano..."

¹⁶ "Artículo 468-1. A partir del 1o de enero de 2013, los siguientes bienes quedan gravados con la tarifa del cinco por ciento (5%):



el maíz para uso industrial de la subpartida arancelaria 10.05.90 estaría gravado con el impuesto a una tarifa del 5%.

Las anteriores disposiciones fueron reglamentadas por el artículo 1 del Decreto 1794 de 2013, modificado por el artículo 1 del Decreto 2686 de 2014, que dispuso *“el maíz clasificable por la subpartida 10.05.90 y el arroz clasificable por la partida 10.06, que se encuentran excluidos del Impuesto sobre las Ventas (IVA) son aquellos destinados al consumo humano, siempre que no hayan sido sujetos a transformaciones y preparaciones; sin importar que hayan sido intermediados comercialmente”*.

Esta normativa fue interpretada por la Sala en sentencia del 16 de octubre de 2019, exps. 21137 y 21297 acumulado, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez, en el sentido de advertir que su alcance no puede desconocer la desgravación expresa que la ley hizo frente a la importación de maíz cuando es para consumo humano. Entonces, como indicó el fallo reiterado del 1 de septiembre de 2022, *“desde esa decisión (del 16 de octubre de 2019) se dejó en claro que para que el maíz sea apto para el consumo humano requiere, al menos, del proceso de trilla primario, que consiste en desenvainar el grano y retirar el pedicelo, bien sea de forma artesanal o a través de una máquina trilladora, lo cual no conlleva la eliminación de las propiedades germinales del producto agrícola, como sí ocurre en el proceso de producción industrial de alimentos derivados de este, pues allí el producto es trillado y triturado aplicando aditivos, así que es en estos últimos casos que tiene cabida la redacción del parágrafo 2.º del artículo 1.º del Decreto Reglamentario 1793 (sic) de 2013”*.

De conformidad con lo planteado, la importación de maíz sea en grano entero o trillado se encuentra excluida del impuesto sobre las ventas, siempre que sea para el consumo humano.

Es oportuno poner de presente que, como lo indicó también la sentencia reiterada del 1 de septiembre de 2022, los fallos del 19 de agosto de 2010¹⁷ y del 4 de febrero de 2016¹⁸, invocados en la apelación, realizaron un análisis con base en las normas anteriores a la vigencia de la Ley 1607 de 2012. De este modo, esas providencias no constituyen precedente ni son útiles para decidir el caso bajo examen.

Precisado lo anterior, en el caso bajo examen, obran las siguientes pruebas:

- Certificación expedida por la revisora fiscal de **NTGRNS S.A.** el 21 de diciembre de 2016¹⁹, en el que consta que las importaciones de enero a noviembre de ese año corresponden maíz para comercializar sin realizar ningún tipo de proceso o transformación y que los clientes a quienes se les vendió a su vez lo requerían para comercializarlo como maíz para consumo humano.
- Declaraciones juramentadas ante notario del representante legal y de la auxiliar contable de la sociedad, en las que señalan que **NTGRNS S.A.** no tiene procesos industriales y que solamente compra y vende maíz con el fin de comercializarlo para consumo humano sin llevar a cabo una transformación²⁰
- Certificaciones de los clientes de la actora, en las cuales se señala que el maíz amarillo comprado no fue sometido a procesos industriales y que se usó en comercialización para uso humano²¹. A ellas se adjuntaron las facturas de venta

(...)

10.05.90 Maíz para uso industrial...”

¹⁷ Exp. 17030, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

¹⁸ Exp. 18722, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

¹⁹ Samai, índice 2, carpeta del cuaderno de primera instancia, PDF “02. 08001233300020180078300_T2”, páginas 18 y 19

²⁰ *Ibidem*, páginas 20 y 21.

²¹ *Ibidem*, páginas 22, 24, 27, 29, 31, 33, 35 37, 39, 41, 43, 45, 47 y 49.



expedidas por la demandante, en la que se describe el producto como “*maíz amarillo consumo humano*”²².

- Declaración de importación con Autoadhesivo Nro. 07771260150938 del 21 de octubre de 2016, en la cual describió el producto como “*NOMBRE COMERCIAL: MAÍZ AMARILLO (...) TIPO DEL GRANO: ENTERO SIN TRILLAR, PROCESO A QUE HA SIDO SOMETIDO: NO APLICA (...) USO: CONSUMO HUMANO (...) NOS ACOGEMOS AL ARTÍCULO 424 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO, MODIFICADO POR EL ARTÍCULO 38 DE LA LEY 1607 DE DICIEMBRE 26 DE 2012, DECRETO 2636 DE DICIEMBRE 23 DE 2014*”²³.
- Certificado de existencia y representación legal de **NTGRNS S.A.** en el cual se identifica como actividad principal la 4620 (comercio al por mayor de materias primas agropecuarias, animales vivos) y como secundarias la 1090 (elaboración de alimentos preparados para animales), 1089 (elaboración de otros productos Alimenticios NCP), y 4631 (comercio al por mayor de productos alimenticios). Además, el objeto social corresponde, entre otros, a “*1. FABRICAR DIRECTA O INDIRECTAMENTE PRODUCTOS ALIMENTICIOS, PRODUCTOS PARA USO INDUSTRIAL, DERIVADOS DE LA INDUSTRIA DE ALIMENTOS Y LA TRILLA DEGRANADOS PARA CONSUMO HUMANO*”²⁴.

De conformidad con las pruebas que obran en el expediente, el maíz amarillo fue importado con destino a consumo humano. Entonces, aun cuando requiera de una transformación incipiente de trillado, pues la descripción de la mercancía indica que no ha sido realizado de forma previa a la importación, esto no impide considerarlo un producto excluido de IVA, conforme lo estableció el precedente de esta Sección.

Conclusión

No prospera el recurso de apelación, por lo que la Sala confirmará la sentencia de primera instancia que accedió a las pretensiones de la demanda.

Costas

No habrá condena en costas porque no existe prueba sobre su causación, tal como lo exige el numeral 8 artículo 365 del Código General del Proceso, aplicable por mandato del artículo 180 de la Ley 1437 de 2011.

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 apelada, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, Sala de Decisión Oral A, el 6 de marzo de 2024.
2. Sin condena en costas.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al tribunal de origen. **Cúmplase.**

²² *Ibidem*, páginas 23, 25, 26, 30, 32, 34, 36, 38, 40, 42, 44, 46 y 48.

²³ *Ibidem*, página 56.

²⁴ *Ibidem*, página 164.



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

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN
Presidente

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO

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