

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

Consejero Ponente: **JUAN ÁNGEL PALACIO HINCAPIÉ**

Bogotá D.C., treinta (30) de agosto de dos mil siete (2007)

REFERENCIA: 76001-23-31-00-2000-03059-01(15716)

ACTOR:           **PRODUCTORA DE PAPELES PROPAL S.A.**  
                  C./ DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS  
                  NACIONALES **DIAN**  
                  **TRIBUTOS ADUANEROS**

- **FALLO** -

---

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por la demandada, contra la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca el 30 de enero de 2004, estimatoria de las súplicas de la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho de **PROPAL S.A.**, contra la Liquidación Oficial de Corrección y la resolución que la confirmó en relación con la declaración de importación 0807701053267-0 del 7 de Diciembre de 1997.

**ANTECEDENTES**

**PRODUCTORA DE PAPELES PROPAL S.A.**, el 3 de diciembre de 1997 presentó declaración 0807701053267-0 por importación del producto PENFORD GUM 270 declarado dentro de la subpartida arancelaria 38.09.92.00.00, correspondiente a Aprestos a base de almidón (fl. 43 c. ppal)

Previo Requerimiento Especial Aduanero, la Administración Especial de Aduanas de Cali profirió la Liquidación Oficial de Corrección 156 de 2 de mayo de 2000 mediante la cual determinó a la actora un mayor valor a pagar de \$49.846.362 por concepto de mayores tributos aduaneros y sanciones, porque el producto PENFORD GUM 270 pertenece a la subpartida 35.05.10.00.00 por ser un almidón modificado.

Esta liquidación fue confirmada por Resolución 273 del 1 de agosto de 2000, que decidió el recurso de reconsideración.

## **LA DEMANDA**

**PRODUCTORA DE PAPELES PROPAL S.A.**, solicitó la nulidad de las resoluciones por medio de las cuales la DIAN liquidó oficialmente un mayor valor a pagar por concepto de tributos aduaneros y sanciones; a título de restablecimiento del derecho pidió se declarara en firme la liquidación privada; que no debe cancelar suma alguna a la DIAN por concepto de esos actos administrativos, y se condene en costas a la demandada. En subsidio solicitó que se declarara que la sanción por corrección es del 10% por la diferencia en el tributo y no del 30%.

Invocó como normas violadas los artículos 29, 209 y 363 de la Constitución Política; 2, 3, 34, 35, 57, 59 y 84 del Código Contencioso Administrativo; 25 al 32 del Código Civil; 82 del Código de Procedimiento Civil; Decreto 1800 de 1994; Decreto 1909 de 1992; Decreto 2685 de 1999 y Decreto 2317 de 1995. El concepto de violación lo desarrolló así:

1. Los actos administrativos violan el literal A de la sección III del artículo 1 del Decreto 2317 de 1995 que establece las reglas generales para la interpretación de la nomenclatura común NANDINA 1996, que establece

que la clasificación arancelaria debe hacerse por los textos de las partidas y de las notas de sección o de capítulo, notas que son vinculantes.

La nota explicativa de la partida 35.05 que abarca los almidones modificados excluye expresamente los aprestos preparados a base de almidón para la industria del papel (entre otras), sin importar si se trata de modificado o nativo.

Ante la DIAN se practicó un dictamen pericial en el cual se explica que el término “Apresto” se refiere a productos de diferente naturaleza química que se utilizan como encolantes (inhibir la penetración de líquidos en las fibras internas y dar resistencia a la humedad en su superficie). Esta prueba fue corroborada por el Gerente de Tecnología de la sociedad, por el laboratorio de la Universidad del Valle y por los fabricantes.

No obstante lo anterior, la DIAN clasifica la mercancía importada en esa partida, desconociendo las reglas 3(a) y 3(b) de interpretación del arancel, según las cuales y para el caso se debe preferir la partida 38.09 por ser especial y posterior, y no la partida 35.05 que expresamente excluye los aprestos preparados con base en algodón modificado, cuando la partida trata precisamente de los almidones modificados.

2. Se violó el capítulo 38 del artículo 1 del Decreto 2317 de 1995, partida 38.09 por interpretación errónea y falta de aplicación, pese a ser la indicada para la clasificación del producto importado.

Se incurrió en un error de hecho al dar un alcance equivocado a la prueba de espectrometría infrarrojo que no es idónea para determinar las características particulares del producto.

El capítulo 38 se refiere a los productos derivados de industrias químicas y la partida 38.09 a Aprestos y productos de acabado del tipo de los utilizados en la industria del papel, no expresados, ni comprendidos en otra parte. Se incluyen los aglutinantes y productos adyuvantes del encolado.

Esta partida contiene los aprestos debatidos, no por vía residual como afirma la demandada, sino porque se refiere expresamente a ellos y el carácter residual se refiere a la amplia gama de productos de las industrias químicas.

- 3.- Se presenta indebida aplicación de la partida 35.05 capítulo 35 artículo 1 del Decreto 2317 de 1995 cuando expresamente excluye a las preparaciones a base de almidón utilizadas en la industria del papel y remite expresamente a la partida 38.09. El hecho de que el producto importado contenga almidón no desvirtúa su naturaleza de apresto preparado para el proceso de encolado exclusivamente en la fabricación de papel.

Una cosa es el almidón, otra el almidón modificado y otra los aprestos preparados con base en almidón.

PROPAL S.A. no clasifica el producto en la partida 38.09 por el uso que le da a éste, sino por la definición de la partida, las propiedades y composición del producto, por la descripción del uso contenida en la partida, por la aplicación de las normas de interpretación de la ley y por la clasificación arancelaria internacional otorgada a este producto.

4. Los actos administrativos acusados violan el principio de favorabilidad y los artículos 482 [2.3] y 520 del Decreto 2685 de 1999 porque establecieron una sanción del 30% del mayor valor de la liquidación de corrección frente a la declaración de importación cuando la sanción procedente corresponde al 10% conforme el Decreto 2685 de 1999 vigente para cuando se resolvió la reconsideración.

5. Se violaron los principios de justicia aduanero y de buena fe, pues, se impuso una sanción sin tener en cuenta que PROPAL S.A. actuó con la certeza de estar ajustada a la Ley, porque por mas de diez años importó declarando la misma posición arancelaria, sin ser objetada por la DIAN, creando en el contribuyente la licitud de su actuación aún cuando el gravamen declarado era superior al correspondiente a la partida 35.05.
6. Los actos administrativos están falsamente motivados porque no se fundamentan en pruebas idóneas para determinar los componentes, la naturaleza y la destinación de los productos objeto de discusión.

La espectrometría infrarrojo no es prueba idónea es inexacta e identifica sólo parte de la materia prima del producto; no refleja la presencia de otras sustancias adicionales al almidón para preparar el apresto. Adicionalmente, la prueba de laboratorio practicada por la DIAN, no analizó la totalidad de los productos contenidos en las declaraciones de importación sino solo dos de ellos (ETHILEX 2040 y ASTRO 101); los productos PENFORD GUM 270 y STA LOK 400 no fueron analizados.

El análisis realizado por la Universidad del Valle demostró que la prueba de espectrometría no era idónea y que la prueba Brabender demuestra la presencia de otras sustancias adicionales al almidón en la preparación de aprestos y encolantes; la alteración en la viscosidad de la mezcla evidenció que otras sustancias diferentes al almidón habían sido adicionadas, por lo tanto, el producto no es sólo almidón.

7. La DIAN el 3 de febrero de 2000 amplió por 3 meses el término vencido para resolver de fondo la situación.

8. El dictamen pericial efectuado por el Ingeniero Químico de la Universidad de Sao Paulo, Brasil, profesor Mario Augusto Seixas, en donde se efectuó un análisis descriptivo de la mercancía objeto de cuestionamiento por la DIAN y se expuso las razones científicas y técnicas, por las cuales los productos importados por PROPAL S.A. se consideran un apresto para la fabricación de papel, no fue acogido por la DIAN.
  
9. PROPAL S.A. aportó en vía gubernativa, certificación autenticada con traducción oficial de la misma en esta demanda, del expresidente de “Technical Association of the Pulp & Paper Industry”, máxima autoridad mundial en técnica papelera y literatura técnica para esta industria, en la que consta que los productos PENFORD GUM 270 Y ASTRO X 101, son agentes de encolado (‘sizing agent’ = apresto o agente de encolado) preparados a base de almidón de maíz y de papa que se utilizan al fabricar papel como encolado superficial e interno respectivamente; la cual tampoco fue acogida por la DIAN.

## **OPOSICIÓN**

La Nación -DIAN- se opuso a la prosperidad de las pretensiones de la demanda en los siguientes términos:

Se remitió a lo expresado por la División de Arancel de la Subdirección Técnica Aduanera, que señaló que del análisis químico practicado al producto la subpartida correspondiente es la 35.05.10.00.00 pues si bien se presentan elementos adicionales al almidón, como fosfato, sílice o y antiespumantes, es normal porque estas sustancias se encuentran en los almidones modificados.

De la definición de almidón modificado y de apresto se desprende que los aprestos a base de almidón de la partida 38.09 son productos tan complejos que no pueden considerarse como almidones modificados de la partida

35.05, sin embargo, dicha complejidad no se presenta con los productos importados por la actora, pues el producto analizado contiene 98%–99% de almidón modificado, por lo que corresponde a la partida 35.05.

Las reglas de interpretación del sistema armonizado no pueden aplicarse simultáneamente y si procede la aplicación de la regla 1. esto es, la clasificación debe atender al texto de las partidas y las notas de sección o de capítulo, las demás reglas sólo deben aplicarse si no contradicen la regla 1. En el presente caso debe atenderse al texto de la partida 35.05 que incluye los almidones modificados, como se denomina en el empaque y otros documentos aportados por la actora, y a los cuales les corresponde un arancel variable que es calculado por la DIAN y publicado quincenalmente.

La partida 38.09 es de carácter residual, en ella debe ubicarse sólo los aprestos que no pueden ubicarse en otra partida del arancel, caso que no es el de la actora pues existe una partida especial que no fue declarada y en consecuencia, procedía la corrección oficial.

### **LA SENTENCIA APELADA**

El Tribunal anuló las resoluciones acusadas y declaró que PRODUCTORA DE PAPELES S.A. PROPAL, no está obligada al pago del mayor valor por tributos y sanciones determinados en la liquidación oficial de corrección.

En primer lugar se refirió a las clasificaciones arancelarias realizadas por las Aduanas de Estados Unidos, Inglaterra e Irlanda y transcribió la comparación de las preparaciones de agentes para el encolado con almidones catiónicos de papa o de maíz fosforilado, en las que se utilizan productos adicionales, como fosfatos, ácido adípico o desespumante, con el fin de obtener papeles de alta calidad.

En segundo lugar, se refirió a la declaración rendida por un Ingeniero Químico y al dictamen pericial de un ingeniero de la Universidad de Sao Paulo Brasil, quienes coinciden en señalar que el producto importado por la sociedad es un apresto o encolante superficial utilizado en la industria del papel, y no simplemente un almidón modificado.

De acuerdo con esas pruebas concluyó que la demandante realizó una correcta clasificación de los productos importados, pues se trata de aprestos clasificados en la partida 38.09.92.00 y no en la 35.05 que se refiere a almidones o féculas modificados.

## RECURSO DE APELACION

La demandada sustentó la apelación en los siguientes términos:

No se discute la utilización del producto, ni su composición química sino su clasificación arancelaria.

La clasificación Nandina aprobada por la Comisión del Acuerdo de Cartagena aprobada por la Ley 8 de 1973, incorpora la modalidad del sistema armonizado aprobado por la Organización Mundial de Aduanas.

El Tratamiento arancelario dado por la DIAN al producto importado por PROPAL es refrendado con el concepto de la OMA aportado al proceso y sobre el cual, el Tribunal no se pronunció.

En el fallo tampoco se hizo referencia a argumentaciones arancelarias, sólo reprodujo los análisis químicos del producto de particulares que no obligan a la DIAN.

Según el concepto de la OMA el producto se debe clasificar en la partida 35.05 con base en las reglas generales 1 y 6 pues, el hecho de que se hayan adicionado otros ingredientes, fue en pequeñas cantidades, que no cambian el carácter de almidón modificado.

Además, la partida 38.09 es residual, sólo comprende productos que no estén incluidos en otras partidas.

Para el País es obligatorio cualquier concepto emitido por la OMA, porque por la Ley 646 de 2001 se aprobó el Convenio Internacional del Sistema Armonizado de designación de codificación de mercancías.

## ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **parte demandada** reiteró los argumentos expuestos durante el proceso.

La **parte demandante** presentó extemporáneamente sus alegatos de conclusión.

El **Ministerio Público** no rindió concepto.

## CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos de la apelación interpuesta por la demandada la Sala debe decidir si el producto importado por la sociedad demandante corresponde a la partida arancelaria 35.05 “almidones modificados”, como lo decidió la DIAN en los actos demandados, o si corresponde a la partida arancelaria 38.09 “aprestos del tipo de los utilizados en la industria del papel” como lo declaró la sociedad y lo consideró el Tribunal.

En la declaración de importación 0807701053267-0 del 3 de diciembre de 1997, el producto fue descrito como “Aprestos del tipo de los utilizados en la industria del papel. Nombre técnico o genérico: Almidón de maíz modificado; nombre comercial: Penford Gum 270; ref. PG-270; aspecto físico: en polvo; uso: para ser utilizado en el acabado del proceso de fabricación del papel” (fl. 43 c.p.1)

De acuerdo con el Arancel de Aduanas vigente para la fecha en que la sociedad presentó la declaración de importación (Decreto 2317 de 1995), las partidas arancelarias, objeto de discusión, señalaban expresamente<sup>1</sup>:

***Capítulo 35 Materias albuminoideas; productos a base de almidón o de fécula modificados; colas; enzimas.***

35.05 *Dextrina y demás almidones y féculas modificados (por ejemplo: almidones y féculas pregelatinizados o esterificados); colas a base de almidón, fécula, dextrina o demás almidones o féculas modificados.*

***Capítulo 38 Productos diversos de las industrias químicas***

38.09 *Aprestos y productos de acabado, aceleradores de tintura o de fijación de materias colorantes y demás productos y preparaciones (por ejemplo: aprestos y mordientes), del tipo de*

---

<sup>1</sup> En la actualidad el Arancel de Aduanas fue adoptado por el Decreto 4589 de 27 de diciembre de 2006.

*los utilizados en la industria textil, del papel, del cuero o industrias similares, no expresados ni comprendidos en otra parte.*

92.00.00 *Del tipo de los utilizados en la industria del papel o industrias similares.*

La DIAN ha considerado que el producto Penford Gum 270 es un almidón de maíz modificado y por lo tanto debe estar clasificado en la partida arancelaria 35.05, pues las pruebas realizadas por los analistas químicos del Laboratorio de Aduanas arrojaron como resultado, que “los espectros IR practicados a las muestras, coinciden en sus bandas de absorción con los espectros 312/98 y 312/98 tomados a patrones de almidón de maíz y de papa respectivamente” (fl. 11 c.a.2).

De igual manera, la Subdirección Técnica Aduanera informó a la Administración de Aduanas que el Laboratorio Central había determinado que los productos importados por la sociedad Propal, de acuerdo con “*los espectros infrarrojos Nos. 53/99 y 52/99, las muestras corresponden respectivamente, a un ALMIDON CATIONICO DE PAPA (ALMIDON MODIFICADO DE PAPA) de nombre comercial ASTRO X 101 y a un ALMIDON MODIFICADO DE MAIZ, de nombre comercial ETHILEX 2040*”. (folio 40 a 48 c.a.3).

En relación con el producto *Penford Gum 270* la División Técnica Aduanera conceptuó que de acuerdo con el “Certificado sobre el uso de Aprestos y el momento de su incorporación al proceso de fabricación de papel” se afirmó que el contenido de la sustancia activa de ese producto podía llegar al 98/99% añadiendo que tiene un contenido de otras sustancias entre un 1 o 2%, como eran, los formadores de película y antiespumantes en pequeñas

cantidades. Que la discusión se centraba en establecer la subpartida arancelaria para un producto “**con contenido de almidón modificado de maíz igual a un 98 – 99% y el resto 1 -2% de otros componentes**, el cual se presenta en sacos de papel con un contenido de 25 kilogramos cada uno [...]” y concluyó:

*“El producto de nombre PENFORD GUM 270, cuya composición química es 98 a 99% de almidón modificado de maíz y el **1 a 2% restantes otros componentes tales como residuos, gelificantes y antiespumantes**, que en todo caso no le añaden al producto final propiedades distintas a las propias del almidón modificado, teniendo además en cuenta que los antiespumantes son de uso general en los procesos porque las espumas no son deseables, se clasifica por la partida 35.05 del Arancel de Aduanas, en aplicación de la Regla General de Interpretación 1 y en la subpartida 35.05.10.00.00 por aplicación de la Regla General de Interpretación 6” (Los resaltos son de la Sala. Folio 22 c.a 2)*

También allegó la demandada el concepto emitido por la Organización Mundial de Aduanas que concluyó en relación con el producto discutido, que debía clasificarse en la partida 35.05, pues, se trataba de almidones modificados a los cuales se les había añadido cantidades extremadamente pequeñas de otros ingredientes y que ello no cambiaba su carácter de almidón modificado, de acuerdo con las Reglas Generales Interpretativas 1 y 6 (fl. 277-278 c.pl).

El Tribunal accedió a las pretensiones de la demanda con fundamento en las clasificaciones arancelarias de las Aduanas de Estados Unidos, Inglaterra e Irlanda, en la declaración de un ingeniero químico y el dictamen pericial de un ingeniero de la Universidad de Sao Paulo, según las cuales no se trata simplemente de un almidón modificado, sino que se utilizan productos adicionales, como fosfatos, ácido adípico o desespumante para obtener un producto propio de la industria del papel.

De acuerdo con lo anterior, se concluye en primer lugar, que el producto importado por la sociedad, llamado Penford Gum 270, es una preparación a base de almidón modificado que se utiliza en la industria del papel, y cuyos

componentes no son sólo el almidón de maíz, sino que tiene productos adicionales, como fosfatos, ácido adípico o antiespumantes.

Sobre el uso del producto en la industria papelera, el Gerente Corporativo de Tecnología de Procesos de la demandante, certificó que era un “apresto”; concepto definido como producto de diferente naturaleza química que se utiliza como encolante. Que en el caso del Penford Gum 270 era un encolante superficial. Que el propósito de encolar el papel era inhibir la penetración de líquidos en las fibras internas (encolado interno) y dar resistencia a la humedad en la superficie (encolado superficial). Que en el proceso de encolado superficial, la hoja de papel una vez formada y seca es recubierta con una o varias de las sustancias referidas como encolantes superficiales, utilizando una prensa con dos rodillos, una esmaltadora o cajas de calandria. Explicó que para lograr un encolante superficial con excelentes características de formación de película, se usa como base almidones de alto peso molecular o almidones derivatizados cuya respuesta es sustancialmente mejorada por la adición de uno o más aditivos formadores de película y antiespumantes en pequeñas cantidades”. Que “esta proporción puede llegar al 98 o 99% o más teniendo en cuenta que los demás componentes actúan sólo como aditivos para darle a la preparación algunas propiedades específicas para su uso como aprestos en la fabricación del papel” (folios 46 y ss c.p.).

Ahora bien, para la clasificación arancelaria NANDINA, deben seguirse en primer lugar las “Reglas Generales para Interpretación de la Nomenclatura” que aparecen en el literal A del numeral III del artículo 1° del Decreto 2317 de 1995.

El literal A del numeral III del artículo 1° del Decreto 2317 de 1995 señala:

“III. NORMAS SOBRE CLASIFICACION DE MERCANCIAS.

A. REGLAS GENERALES PARA LA INTERPRETACION DE LA NOMENCLATURA COMUN - NANDINA 1996.

La clasificación de mercancías en la Nomenclatura se regirá por los principios siguientes:

1. Los títulos de las Secciones, de los Capítulos o de los Subcapítulos sólo tienen un valor indicativo, ya que la clasificación está determinada legalmente por los textos de las partidas y de las Notas de Sección o de Capítulo y, si no son contrarias a los textos de dichas partidas y Notas, de acuerdo con las Reglas siguientes:

2. b) Cualquier referencia a una materia en una partida determinada alcanza a dicha materia incluso mezclada o asociada con otras materias. Asimismo, cualquier referencia a las manufacturas de una materia determinada alcanza también a las constituidas total o parcialmente por dicha materia. La clasificación de estos productos mezclados o de estos artículos compuestos se efectuará de acuerdo con los principios enunciados en la Regla 3.

3. Cuando una mercancía pudiera clasificarse, en principio, en dos o más partidas por aplicación de la Regla 2 b) o en cualquier otro caso, la clasificación se efectuará como sigue:

a) la partida con descripción más específica tendrá prioridad sobre las partidas de alcance más genérico. Sin embargo, cuando dos o más partidas se refieran, cada una, solamente a una parte de las materias que constituyen un producto mezclado o un artículo compuesto o solamente a una parte de los artículos en el caso de mercancías presentadas en juegos o surtidos acondicionados para la venta al por menor, tales partidas deben considerarse igualmente específicas para dicho producto o artículo, incluso si una de ellas lo describe de manera más precisa o completa;

(...)"(Subraya la Sala)

Adicionalmente el literal E del numeral III del artículo 1° del Decreto 2317 de 1995, referido a las normas de clasificación de mercancías señala:

#### "E. NOTAS EXPLICATIVAS

Las Notas Explicativas del Sistema Armonizado, así como las modificaciones introducidas a las mismas por el Consejo de Cooperación Aduanera, constituyen la interpretación oficial del Sistema de que forman el complemento indispensable."

Seguendo las anteriores normas y en atención a la regla 1, las notas de los capítulos y las partidas en discusión son las siguientes:

**35.05 – DEXTRINA Y DEMÁS ALMIDONES Y FÉCULAS MODIFICADOS (POR EJEMPLO: ALMIDONES Y FÉCULAS PREGELATINIZADOS O ESTERIFICADOS); COLAS A BASE DE ALMIDÓN, FÉCULA, DEXTRINA O DEMÁS ALMIDONES O FÉCULAS MODIFICADOS.**

3505.10 – **Dextrina y demás almidones y féculas modificados.**

3505.20 – **Colas.**

Esta partida comprende:

A) La **dextrina y demás almidones y féculas modificados**, es decir, los productos procedentes de la transformación de los almidones o de las féculas por la acción del calor, de productos químicos (ácidos, álcalis, etc.) o de diastasas, así como el almidón y fécula modificados, por ejemplo, por oxidación, eterificación o esterificación. Los almidones reticulados (por ejemplo, el producto llamado «fosfato de dialmidón») constituyen un grupo importante de almidones modificados.

1)[...]

2) El **almidón y fécula solubles (amilógenos)** se preparan hirviendo en agua, durante largo tiempo, el almidón o la fécula o manteniéndolos, también durante largo tiempo, en contacto con ácidos diluidos y fríos; constituyen sustancias intermedias de la transformación del almidón o de la fécula en dextrina. Se clasifica igualmente en esta partida el almidón soluble que contenga pequeñas cantidades de caolín, destinado sobre todo a añadirlo a la pasta de celulosa en la fabricación del papel.

3) El **almidón pregelatinizado o hinchado** se obtiene después de haberlo humedecido con agua y tratado térmicamente para obtener una masa más o menos gelatinosa que luego se seca y se reduce a polvo por molido. Se obtienen productos de características equivalentes por extrusión seguida de molturación para transformarlo en polvo. Este producto se utiliza en la fabricación del papel, en la industria textil, en metalurgia (para la preparación de los núcleos de fundición), en las industrias alimentarias, para la alimentación de los animales, etc.

4) El **almidón y fécula eterificados o esterificados** (almidones y

féculas modificados por eterificación o esterificación). Entre los almidones y féculas esterificados, se pueden citar los almidones y féculas con grupos hidroxietílicos, hidroxipropílicos o carboximetílicos y, entre los almidones y féculas esterificados, los acetatos de almidón, utilizados principalmente en la industria textil o la industria del papel y los nitratos de almidón, utilizados para la fabricación de explosivos.

5) Los **demás almidones y féculas modificados**, por ejemplo:

1º) el dialdehído de almidón, y

2º) el almidón tratado con formaldehído o con epiclorhidrina, utilizado principalmente como polvo para guantes quirúrgicos.

En términos generales, puede establecerse una diferencia entre los almidones modificados de esta partida y los almidones no modificados del Capítulo 11, en función de las modificaciones de sus propiedades, como por ejemplo, la transparencia de la solución y del gel, la tendencia a gelificarse o cristalizarse, la capacidad de aglutinarse en presencia del agua, la estabilidad para congelarse y descongelarse, la temperatura máxima de gelatinización o de viscosidad.

B) [...]

Esta partida no comprende:

a) El almidón y la fécula sin transformar (p. 11.08).

b) [...].

c) [...].

d) Los aprestos preparados a base de almidón o de dextrina, para la industria textil, la industria del papel o industrias similares (p. 38.09)".

Por su parte, las notas de la partida 38.09 son las siguientes:

**38.09 – APRESTOS Y PRODUCTOS DE ACABADO, ACELERADORES DE TINTURA O DE FIJACIÓN DE MATERIAS COLORANTES Y DEMÁS PRODUCTOS Y PREPARACIONES (POR EJEMPLO: APRESTOS Y MORDIENTES), DEL TIPO DE LOS UTILIZADOS EN LA INDUSTRIA TEXTIL, DEL PAPEL, DEL CUERO O INDUSTRIAS SIMILARES, NO EXPRESADOS NI COMPRENDIDOS EN OTRA PARTE.**

3809.10 - A base de materias amiláceas.

- Los demás:

3809.91 – Del tipo de los utilizados en la industria textil o industrias similares.

3809.92 – Del tipo de los utilizados en la industria del papel o industrias similares.

3809.93 – Del tipo de los utilizados en la industria del cuero o industrias similares.

Esta partida comprende una amplia gama de productos y preparaciones del tipo de los utilizados en general durante las operaciones de fabricación o de acabado de los hilados textiles, tejidos, fieltro, papel, cartón, cuero o materias análogas, no expresados ni comprendidos en otras partidas de la Nomenclatura.

Se reconocen como pertenecientes a esta partida por la composición y la presentación que le confieren una utilización específica en las industrias citadas en el texto de la partida o en industrias similares, tales como la industria de revestimientos para el suelo, de materias textiles, la industria de la fibra vulcanizada o la industria de la peletería. Los productos y preparaciones destinados más específicamente a usos domésticos, tales como los suavizantes para textiles, están también clasificados en esta partida.

Están comprendidos aquí:

A) Los productos y preparaciones utilizados en la industria textil o industrias similares.

1) [...]

B) Los productos y preparaciones utilizados en la industria del papel o cartón o industrias similares.

1) **Aglutinantes.** Tienen por objeto reunir entre sí, en la pasta de estucado, las partículas de los pigmentos. Son preparaciones a base de productos naturales como la caseína, el almidón y los derivados del almidón, la proteína de soja, la cola animal, los alginatos o los derivados celulósicos.

2) **Productos o adyuvantes de encolado.** Estos productos se utilizan en el tratamiento del papel para mejorar la uniformidad de la impresión, el alisado y el brillo y conferirle una buena aptitud para la escritura. Estas preparaciones pueden ser a base de jabón de colofonia, de colas reforzadas con resinas, de dispersiones de cera o de parafina, de polímeros acrílicos, de almidón, de carboximetilcelulosa o de goma vegetal.

3) **Productos de refuerzo en húmedo.** Estas preparaciones tienen como finalidad aumentar la resistencia a la tracción del papel mojado o de las telas sin tejer.

Además de los productos excluidos anteriormente, esta partida **no comprende:**

a) Las preparaciones lubricantes del tipo de las utilizadas para el

ensimado, aceitado o engrasado del cuero, peletería u otras materias (ps. 27.10 ó 34.03).

b) Los productos de constitución química definida presentados aisladamente (normalmente, capítulos 28 ó 29).

c) Los pigmentos, colores preparados, pinturas, etc. (Capítulo 32).

d) Los productos y preparaciones orgánicos tensoactivos, principalmente los adyuvantes de tintorería de la partida 34.02.

e) La dextrina y otros almidones y féculas modificados y las colas a base de almidón o de fécula, de dextrina o de otros almidones o féculas modificados (p. 35.05).

f) Los insecticidas y demás preparaciones de la partida 38.08.

g) Las emulsiones, dispersiones y disoluciones de polímeros (ps. 32.09 ó Capítulo 39)".

Como se observa de las anteriores partidas y sus notas, existe una partida especial para los aprestos del tipo de los utilizados en la industria del papel, no expresados ni comprendidos en otra parte.

Adicionalmente, dicen las notas explicativas que se reconocen como pertenecientes a esta partida por la composición y la presentación que le **confieren una utilización específica en las industrias citadas** en el texto de la partida, como es la industria del papel; y, no se encuentran comprendidas en esta partida la dextrina y otros almidones y féculas modificados y las colas a base de almidón o de fécula, de dextrina o de otros almidones o féculas modificados por cuanto pertenecen a la partida 35.05.

Por su parte, la partida 35.05 comprende los almidones modificados, y aunque también sirven en la industria del papel, no tienen la especificidad que sí tienen los aprestos de la partida 38.09, que incluyen los productos o adyuvantes de encolado que se utilizan para mejorar la uniformidad de la impresión, el alisado y el brillo y conferirle una buena aptitud para la escritura; los cuales pueden ser preparaciones a base de almidón.

Según lo anterior, es claro que las notas del capítulo 35 no son muy útiles para ubicar dentro del mismo al producto importado por la sociedad, y por el contrario las notas explicativas de la partida 38.09, si son pertinentes, y constituyen la interpretación oficial del sistema según el literal E del numeral III del artículo 1° del Decreto 2317 de 1995.

En efecto, la partida 35.05 hace referencia al almidón de maíz modificado, pero no incluye ninguna clase de preparación a base de ese almidón modificado, lo cual marca la diferencia, pues uno es el proceso de modificar el almidón de maíz mediante los procedimientos señalados al transcribir las notas de la partida, y otro es con base en ese almidón modificado hacer otra preparación destinada a su utilización específica, como el caso de los encolantes para la industria papelera.

Además, los productos de la partida 38.09 no exigen que el porcentaje de almidón modificado base de los aprestos, sea determinado, o que las otras sustancias que lo adicionan, tengan una presencia significativa, que es la razón expresada por la DIAN, para concluir, que la mínima presencia de otras sustancias, no le quita el carácter de almidón modificado, pues esta consideración no se ajusta a las reglas de interpretación del arancel, que como ya se dijo, para el caso de los aprestos no se requiere de porcentajes especiales en su preparación. Lo que se requiere para que pertenezcan a esta partida, es que sea un preparado (incluye la base y otras sustancias), a base de almidón (modificado o sin modificar) y para la industria del papel, características que como ya se dijo, las cumple el producto en cuestión.

De acuerdo con lo anterior, no comparte la Sala la conclusión de la DIAN basada en los conceptos de la División Técnica Aduanera y en un concepto de la OMA, pues, el hecho de que la adición de otras sustancias a los

almidones modificados para la fabricación del apresto, sea mínima, no le quita el carácter de ser un “Apresto”, término definido por el químico Mario Augusto Seixas en su dictamen pericial, como un producto de diferente naturaleza química que se utiliza como encolante (folio 58 c.ppal).

Por las anteriores razones, para la Sala, no hay motivo para modificar la conclusión del Tribunal, pues es claro, que el producto Penford Gum 270, no es un almidón modificado, sino un apresto encolante a base de almidón modificado, para su utilización en la industria del papel, cuya descripción concuerda precisamente con los productos de la partida 38.09 como fueron declarados por la sociedad en sus importaciones. No prospera 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,

### **F A L L A**

**CONFÍRMASE** la sentencia apelada.

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

La anterior providencia fue estudiada y aprobada en sesión de la fecha.

**JUAN ÁNGEL PALACIO HINCAPIÉ**  
Presidente

**LIGIA LÓPEZ DÍAZ**

**MARÍA INÉS ORTIZ BARBOSA**

**HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ**