

ARANCEL DE ADUANAS - Clasificación / CLASIFICACION ARANCELARIA DE PRODUCTOS EN LA INDUSTRIA DE PAPEL

Corresponde en la presente instancia decidir sobre la legalidad de los actos administrativos por medio de los cuales, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, formuló Liquidación Oficial de Corrección a la declaración de importación núm. 0901302053942-3 de 23 de noviembre de 1998. (...) A juicio de la DIAN, la actora en la declaración de importación núm. 0901302053942-3 de 23 de noviembre de 1998, relacionó los productos ASTRO X 101 y ETHILEX 2040 en la subpartida 38.09.92.00.00, debiendo ser clasificados en la subpartida 35.05.10.00.00, por tratarse de almidones de papa y de maíz modificados, como apresto, para ser utilizado por la industria del papel, que tiene aranceles variables y en mayor porcentaje al allí liquidado. (...) La presente controversia versa sobre la clasificación arancelaria que le corresponde al bien importado por la sociedad actora, según el Arancel Aduanero, pues para ésta, es la subpartida 38.09.92.00.00, mientras que para la Administración se trata de la subpartida 35.05.10.00.00 (Decreto 2317 de 1995).

CLASIFICACION ARANCELARIA - Reglas generales de interpretación de la nomenclatura / REGLAS GENERALES DE INTERPRETACION DE NOMENCLATURA - Si existen dos o más posiciones aplicables a un mismo bien se da prioridad a la más específica / PRODUCTO PENFORD - Es un apresto utilizado en la fabricación de papel como encolante superficial / APRESTOS - Son bienes clasificables en la partida 38,9 del arancel / CLASIFICACION ARANCELARIA - Ante 2 partidas específicas se clasifica en la última partida por orden de numeración

El Arancel de Aduanas de Colombia se adoptó mediante Decreto 2317 de 26 de diciembre de 1995. Esta norma estaba vigente al momento de la importación discutida. De conformidad con el mencionado Estatuto, la clasificación arancelaria de los productos importados debe regirse por 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 (...) De conformidad con la normativa transcrita, la partida 38.09 se refiere, especialmente, a los aprestos del tipo de los utilizados en la industria del papel, no expresados ni comprendidos en otra parte y con uso específicamente determinado por la composición y presentación que tienen. Tal es el caso de los aglutinantes, adyuvantes de encolado y productos de refuerzo en húmedo, los cuales se pueden preparar a base de almidón modificado o sin modificar (capítulo 11 del Arancel de Aduanas). Ahora bien, la sociedad demandante, en la declaración de importación núm. 0901302053942-3 de 23 de noviembre de 1998, describe el producto importado como: "Aprestos y productos de acabado, del tipo de los utilizados en la industria del papel. Nombre técnico o genérico: Almidón de Maíz hidroxiethylado. Ref: ETHYLRX 2040. Aspecto físico en polvo. Uso: para ser utilizado en el acabado del proceso de la fabricación de papel." Los actos demandados, a su vez, determinan que la clasificación debe hacerse en la subpartida 35.05.10.00.00, de acuerdo con la primera regla general de interpretación. De las pruebas aportadas al plenario, la Sala arriba a la conclusión de que los productos importados deben clasificarse en la partida arancelaria 38.09, subpartida 38.09.92 (del tipo de los utilizados en la industria del papel o industrias similares) (...) pues, como atrás se advirtió, la regla 3 de interpretación de la nomenclatura arancelaria, es clara en determinar que si existen dos o más posiciones aplicables a un mismo bien, como podría ocurrir en este caso en que las propiedades químicas de los productos permiten encajarlos en la partida 35.05 o 38.09, debe darse prioridad a la más específica, que en este caso es la 38.09, ya que de acuerdo con el dicho de los expertos, los aditivos contenidos

en los productos los hacen distintos de los almidones modificados de los que provienen. Ahora bien, los análisis químicos del Laboratorio de Aduanas, fundamento de los actos demandados, señalaron que los productos denominados PENFORD GUM 270 y ETHYLEX 2040, son almidones de maíz modificado y el producto ASTROX 101, es almidón de papa modificado. Sin embargo, como ya se vio en los conceptos científicos analizados, son precisamente los gelificantes y antiespumantes que se mezclan al producto modificado, los que lo hacen apto para ser aplicado como apresto en la fabricación del papel. En otras palabras, la mezcla convierte al producto en un apresto de uso específico y exclusivo en la industria papelera (...) De otra parte, la Sala, en la sentencia de 20 de septiembre de 2007 (...) además de referirse al alcance que se le dio a los dictámenes periciales, para respaldar el dicho del actor, también adujo el orden de numeración de la partida arancelaria, establecido en las reglas de interpretación del Arancel de Aduanas. Frente a este aspecto precisó la Sala: “Ahora, aceptando, en gracia de discusión, que en este caso las dos partidas arancelarias son específicas, de acuerdo con las reglas antes reseñadas, cuando las reglas 3 a) y 3 b) no permitan efectuar la clasificación, la mercancía se clasificará en la última partida por orden de numeración entre las susceptibles de tenerse razonablemente en cuenta, de donde resulta que la partida 38.09, referida a aprestos y productos de acabado utilizados en la industria del papel, es de posterior numeración a la 35.05.”

FUENTE FORMAL: DECRETO 2317 DE 1995 – ARTICULO 1

NOTA DE RELATORIA: Se cita la sentencia, Consejo de Estado, Sección Primera, del 20 de septiembre de 2007, Radicado 2000-93125, M.P. Marco Antonio Velilla Moreno.

DIAN - No está facultada para tener sus propias clasificaciones arancelarias en contradicción con pruebas científicas

Cabe agregar que el hecho de que la DIAN sea la única autoridad competente para verificar la legalidad de la importación de las mercancías, y que dentro de las funciones de la División de Arancel, esté la de interpretar normas, absolver consultas, elaborar estudios, conceptuar, efectuar recomendaciones y proyectar actos administrativos en relación con la clasificación arancelaria, no la facultaba para tener sus propios conceptos sobre la clasificación, en contradicción con las pruebas científicas. Así se dispuso también en la sentencia de 30 de agosto de 2007, Expediente 2000-03338.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION PRIMERA

Consejera ponente: MARIA ELIZABETH GARCIA GONZALEZ

Bogotá D.C., nueve (9) de junio de dos mil once (2011)

Radicación número: 76001-23-31-000-2000-93060-01

Actor: PRODUCTORA DE PAPELES S.A. - PROPAL S.A.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Referencia: APELACION SENTENCIA

Se decide el recurso de apelación oportunamente interpuesto por la actora contra la sentencia de 1o. de diciembre de 2006, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que declaró la nulidad de los actos acusados.

I.- ANTECEDENTES.

I.1.- La sociedad **PRODUCTORA DE PAPELES S.A. -PROPAL S.A.-** por medio de apoderado, en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, consagrada en el artículo 85 del C.C.A., presentó demanda ante el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, para que se declarara la nulidad de las Resoluciones números 168 (2 de mayo) y 284 (1o. de agosto) de 2000, expedidas por la **Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN**, a través de las cuales impuso una multa por valor de \$103'387.212.00 y resolvió un recurso de reconsideración. Que como consecuencia de lo anterior, se declare que no hay lugar a proferir liquidación de corrección, ni al pago de ninguna suma por gravámenes arancelarios adicionales.

I.2.- Como hechos relevantes de la demanda se señalan los siguientes:

1.- **PROPAL S.A.**, mediante las declaraciones de importación cuya corrección pretenden los actos demandados, importó el producto denominado ETHILEX 2040 y PENFORD GUM 270, apresto o encolante superficial, para la fabricación de papel preparado con base en almidón de maíz, y efectuó el pago de los tributos arancelarios, correspondientes a su liquidación.

2.- La **DIAN** – Cali profirió el primer requerimiento especial aduanero, en septiembre de 1999, cuestionando la clasificación arancelaria realizada por **PROPAL S.A.**, en forma consecuente con la naturaleza, composición y uso de los productos importados. El reparo consistía en que la clasificación arancelaria de los productos encolantes o aprestos, para la fabricación de papel, preparados a base de almidón o de fécula, corresponde a la subpartida 35.05.10.00.00 y no a la 38.09.92.00.00 del Decreto 2317 de 1995, Arancel de Aduanas, aplicada por **PROPAL S.A.**.

3.- La partida pretendida por la **DIAN**, además de no contener en su texto la descripción de los aprestos, no comprende, según la nota explicativa del arancel, los productos indicados en el literal d); esto es, los aprestos preparados con base en almidón, para la industria papelera.

4.- La División de Liquidación de la Dirección de Aduanas de la **DIAN** de Cali, profirió las liquidaciones de corrección aduanera demandadas, considerando que los productos de importación (aprestos) debían ser clasificados en la subpartida 35.05.10 del Arancel de Aduanas, que corresponde, entre otros productos, a almidones químicamente modificados, omitiendo la aplicación de las normas especiales de interpretación y clasificación de mercancías contenidas en el artículo 1° del aludido Estatuto, según el cual tal subpartida no comprende los aprestos preparados a base de almidón, para la fabricación de papel, remitiéndolos explícitamente a la partida 38.09.

5.- **PROPAL S.A.** asegura que los productos importados son preparados con base en almidón modificado y su espectro infrarrojo corresponde al de un almidón modificado; sin embargo, lo que los diferencia de los productos amparados por la partida 35.05, es la presencia de sustancias adicionales que se agregan en su

preparación, tales como gelificantes y antiespumantes, que son mezcladas al almidón base, para preparar el apresto o encolante, para fabricación de papel, exclusivamente.

I.3.- Según la actora se violaron los artículos 29, 209 y 363 de la Constitución Política; los Decretos 1800 de 1994 y 1902 de 1992; el Decreto 2685 de 1999; los artículos 2°, 3°, 34, 35, 57, 59 y 84 del Decreto 01 de 1984; el Decreto 2317 de 1995; y los artículos 25 al 32 del C. de P.C.

Del concepto de la violación, se destaca lo siguiente:

Decreto 2317 de 1995¹, “por el cual se adopta el Arancel de Aduanas”.

1. El Arancel Aduanero adoptado mediante Decreto 2317 de 1995, establece las Reglas Generales para la interpretación de la Nomenclatura Arancelaria. La Regla número 1 indica que el texto de las Partidas y Notas de Sección o de Capítulo tienen prioridad sobre cualquier otra consideración, para determinar la clasificación de una mercancía, si no son contrarias a los textos de dichas partidas y notas.

Para el caso bajo examen, la nota explicativa de la partida 35.05 en la que la **DIAN** pretende clasificar los aprestos importados por **PROPAL S.A.**, establece expresamente una exclusión cuando dice: *“La presente partida no comprende (...) d) Los aprestos preparados a base de almidón o de dextrina, para la industria textil, del papel o industrias similares (P.38.09)”*. Ahora bien, como la norma no distingue la clase de almidón, se entiende que puede ser nativo o modificado.

¹ Derogado por el Decreto 2800 de 2001, 4341 de 2004 y 4589 de 2006.

2. No es cierto que la subpartida 38.09.10 contenga “unos” aprestos, como aseguró la demandada, sino que contiene todos los aprestos para la industria del papel, por expresa definición de estos en el texto de la partida.

3. La **DIAN** no tuvo en cuenta que **PROPAL S.A.** no importa almidones modificados de los utilizados en general en la industria papelera, sino aprestos preparados con base en almidón o fécula derivatizados (modificación de un modificado); y preparaciones especiales para la fabricación del papel (mezclas del almidón base con antiespumantes y gelificantes). Por eso, aunque la partida 35.05 contenga los almidones modificados químicamente, también excluye expresamente en su nota explicativa los aprestos preparados con base de almidón para la fabricación de papel, y los remite a la partida 38.09.

Decreto 2685 de 1999, “Por el cual se modifica la Legislación Aduanera”.

1. Los actos demandados están viciados de nulidad, porque imponen una sanción por corrección del 30% del mayor valor de la liquidación de corrección, frente a la declaración de importación presentada por PROPAL S.A. Esta sanción desconoce lo preceptuado en el artículo 482 del Decreto 2685 de 1999, según el cual la declaración de importación cuya inexactitud conlleve un menor pago de los tributos aduaneros legalmente exigibles, es equivalente al 10% del valor de los tributos dejados de cancelar.

2. Si hipotéticamente la sanción fuera procedente, esta corresponde al 10% y no al 30% que contemplaba la legislación anterior, aplicando el principio constitucional de favorabilidad consagrado en el artículo 29 de la Constitución Política y 520 del mencionado Decreto 2685 de 1999.

Estatuto Tributario, artículo 683; Constitución Política, artículo 2° y 83; Decreto 2685 de 1999, artículo 2° y Decreto 1122 de 1999, artículo 5°.

Estima vulneradas las aludidas normas, que establecen los principios de justicia y buena fe, destacando que las declaraciones de importación de PROPAL S.A. se han efectuado por más de 10 años, sin haber recibido queja o requerimiento por parte de la Administración.

Código Contencioso Administrativo, artículo 84.

Los actos demandados fueron expedidos en forma irregular, adolecen de motivación seria y carecen de sustento probatorio.

La **DIAN** motivó la sanción en una prueba técnica no idónea para cuestionar la composición, naturaleza y destinación de los productos. La prueba sólo analizó dos de los productos cuestionados.

Decreto 1800 de 1994, artículo 3°.

Esta norma establece lo siguiente:

“Artículo 3° Procedimiento para proferir liquidaciones oficiales de corrección o de revisión del valor. (...)

(...)

Cuando se haya practicado Inspección Aduanera de Fiscalización, el término para formular el requerimiento especial aduanero se suspenderá hasta por tres (3) meses.

Dentro de los tres (3) meses siguientes a la fecha de vencimiento del término para dar repuesta al requerimiento especial aduanero, prorrogables por una sola vez y hasta por el mismo término, la Administración, a través de la División de Liquidación o quien haga sus veces deberá, si encuentra mérito, practicar la respectiva liquidación oficial de corrección o de revisión de valor, según el caso.”

La liquidación de corrección núm. 168 de 2000, acusada, fue extemporánea porque la Administración, antes del vencimiento del término inicial de 3 meses, no notificó el acto administrativo que decidió de fondo el asunto.

I.4.- La Dirección Nacional de Impuestos y Aduanas Nacionales **-DIAN-**, a través de apoderado, contestó la demanda y manifestó que **PROPAL S.A.** declaró en forma errada la tarifa *ad-valorem* que le corresponde a las mercancías importadas, las cuales, por tratarse de almidón modificado, se clasifican en la subpartida 35.05 del Arancel de Aduanas; productos a los que les corresponde un arancel variable, fijado por la **DIAN** quincenalmente.

Afirmó que las actuaciones administrativas acusadas se fundaron en conceptos emitidos por la División de Arancel de la Subdirección Técnica Aduanera y por la División Técnica de Administración, según los cuales la mercancía importada por **PROPAL S.A.** debe clasificarse en la subpartida 35.05.10.00.00, en la que se encuentran específicamente contemplados los almidones modificados utilizados como aprestos, de conformidad con la primera Regla General Interpretativa del Arancel de Aduanas.

Aclara que la normativa arancelaria contempla unos aprestos en la partida 38.09, pero se refiere a aquellos que no estén expresados ni comprendidos en otra parte del texto, es decir, es una partida de carácter residual.

En cuanto a los aprestos a base de almidón de la partida 38.09, señaló que se trata de productos complejos, que no pueden considerarse almidones modificados de la partida 35.05, pues para el caso de los productos importados por **PROPAL S.A.**, el grado de pureza industrial de almidón es de 98%- 99%, según las pruebas

técnicas de la Subdirección Aduanera, es decir, que el producto pertenece a esta última clasificación.

Señaló que si bien es cierto que la partida 35.05 del Arancel de Aduanas, que corresponde a los almidones modificados, hace una exclusión de aprestos preparados a base de almidón o dextrina, no lo es menos que, en términos arancelarios, una cosa es almidón (P. 11.08) y otra almidón modificado (P. 35.05).

Por último, añadió que la inobservancia de las disposiciones aludidas da lugar a una sanción equivalente al 30% del mayor valor de los tributos aduaneros, consagrada en el artículo 11 del Decreto 1800 de 1994², vigente para la época de los hechos.

II- FUNDAMENTOS DE LA SENTENCIA RECURRIDA.

El Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, en sentencia de 1° de diciembre de 2006, declaró la nulidad de los actos acusados.

Luego de analizar cada una de las pruebas aportadas por las partes, concluyó el Tribunal que para el presente caso es inaplicable la clasificación arancelaria 35.05, propuesta por la **DIAN** en las Resoluciones demandadas, porque se refiere a productos como la Dextrina y demás almidones y féculas modificados, que no son utilizados en la industria papelera para encolar papel.

² Por medio del cual se unifican procedimientos en materia aduanera y se dictan otras disposiciones. **Derogado** por el Decreto 2685 de 1999.

Por su parte, la clasificación 38.09.92.00 señala los productos utilizados en la industria del papel o industrias similares, por lo que estimó que era la clasificación correcta para los productos importados por la demandante.

III-. FUNDAMENTOS DEL RECURSO.

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales **-DIAN-** apeló la sentencia, con fundamento en los siguientes argumentos:

1. La sentencia desconoció el concepto de la Organización Mundial de Aduanas - OMA, por medio del cual confirmó que la **DIAN** desde el inicio del proceso administrativo, ha interpretado correctamente las normas de clasificación arancelaria.
2. Los conceptos químicos transcritos en el fallo impugnado, carecen de fundamentos arancelarios.
3. Los productos importados por **PROPAL S.A.**, según concepto de la OMA, deben ir por la clasificación arancelaria 35.05.

IV-. ALEGATOS DEL MINISTERIO PÚBLICO.

En la etapa procesal correspondiente a alegatos de conclusión, la Agencia del Ministerio Público guardó silencio.

V-. CONSIDERACIONES DE LA SALA:

Corresponde en la presente instancia decidir sobre la legalidad de los actos administrativos por medio de los cuales, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, formuló Liquidación Oficial de Corrección a la declaración de importación núm. 0901302053942-3 de 23 de noviembre de 1998.

La parte motiva de los actos acusados descansa en las siguientes premisas:

A juicio de la **DIAN**, la actora en la declaración de importación núm. 0901302053942-3 de 23 de noviembre de 1998, relacionó los productos ASTRO X 101 y ETHILEX 2040 en la subpartida 38.09.92.00.00, debiendo ser clasificados en la subpartida 35.05.10.00.00, por tratarse de almidones de papa y de maíz modificados, como apresto, para ser utilizado por la industria del papel, que tiene aranceles variables y en mayor porcentaje al allí liquidado.

Se fundamentó la demandada en análisis químicos realizados por el Laboratorio de Aduanas de la Subdirección Técnica Aduanera, espectros infrarrojos núms. 52/99 y 53/99, reportados mediante Oficios núms. 9400001L-301 y 9400001L-302 de 4 de junio de 1999 (folio 141 del cuaderno principal).

Por lo anterior, la **DIAN** dispuso en la parte resolutive, lo siguiente:

“ARTÍCULO PRIMERO: Ordenar a la PRODUCTORA DE PAPELES S.A. el pago de ciento tres millones trescientos ochenta y siete mil doscientos doce pesos M/C (\$103.387.212), correspondientes al mayor valor de los tributos aduaneros y las sanciones que se derivan de la Liquidación Oficial de Corrección, más los intereses a que haya lugar, de conformidad con el artículo 77 del Decreto 1909 de 1992.”

La presente controversia versa sobre la clasificación arancelaria que le corresponde al bien importado por la sociedad actora, según el Arancel Aduanero, pues para ésta, es la subpartida 38.09.92.00.00, mientras que para la Administración se trata de la subpartida 35.05.10.00.00 (Decreto 2317 de 1995).

El Decreto 1909 de 1992, reguló el régimen de importación, hasta el 1o. de julio de 2003, para la introducción de mercancía de procedencia extranjera al territorio nacional. Entre otras exigencias, contemplaba la obligación aduanera del importador de pagar los gravámenes arancelarios incluidos en el concepto de derechos de aduana⁴. Los artículos 6° y 7° ídem, señalaban que la base gravable de estos derechos, la constituía el valor de la mercancía, determinado por las disposiciones que regían la valoración aduanera a la fecha de presentarse la respectiva declaración. Dicha valoración, la efectúan las autoridades aduaneras a nivel nacional, con base en diferentes instrumentos internacionales sobre la materia y a través de la clasificación arancelaria de las mercancías.

El Arancel de Aduanas de Colombia se adoptó mediante Decreto 2317 de 26 de diciembre de 1995⁵. Esta norma estaba vigente al momento de la importación discutida.

De conformidad con el mencionado Estatuto, la clasificación arancelaria de los productos importados debe regirse por 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, de la siguiente manera:

³ Art. 573 íbidem.

⁴ Son todos los derechos, impuestos, contribuciones, tasas y gravámenes de cualquier clase, los derechos "antidumping" o compensatorios, y todo pago que se fije o se exija, directa o indirectamente, por la importación de mercancías al territorio nacional, o en relación con dicha importación, lo mismo que toda clase de derechos de timbre o gravámenes que se exijan o se tasan respecto a los documentos requeridos para la importación o, que en cualquier otra forma, tuvieren relación con la misma. No se consideran derechos de aduana, el impuesto sobre las ventas causado con la importación, las sanciones, las multas y los recargos al precio de los servicios prestados. (Decreto 1909 de 1992)

⁵ El actual Arancel de Aduanas está contemplado en el Decreto 4589 de 2006.

“A. REGLAS GENERALES PARA LA INTERPRETACION DE LA NOMENCLATURA COMUN - ANDINA.

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. a) Cualquier referencia a un artículo en una partida determinada alcanza al artículo incompleto o sin terminar, siempre que éste presente las características esenciales del artículo completo o terminado. Alcanza también al artículo completo o terminado, o considerado como tal en virtud de las disposiciones precedentes, cuando se presente desmontado o sin montar todavía.

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;

b) Los productos mezclados, las manufacturas compuestas de materias diferentes o constituidas por la unión de artículos diferentes y las mercancías presentadas en juegos o surtidos acondicionados para la venta al por menor, cuya clasificación no pueda efectuarse aplicando la Regla 3 a), se clasificarán según la materia o con el artículo que les confiera su carácter esencial, si fuera posible determinarlo;

c) Cuando las Reglas 3 a) y 3 b) no permitan efectuar la clasificación, la mercancía se clasificará en la última partida por orden de numeración entre las susceptibles de tenerse razonablemente en cuenta.

4. Las mercancías que no puedan clasificarse aplicando las Reglas anteriores se clasificarán en la partida que comprenda aquellas con las que tengan mayor analogía.

5. Además de las disposiciones precedentes, a las mercancías consideradas a continuación se les aplicarán las Reglas siguientes:

a) Los estuches para cámaras fotográficas, instrumentos musicales, armas, instrumentos de dibujo, collares y continentes similares, especialmente apropiados para contener un artículo determinado o un juego o surtido, susceptibles de uso prolongado y presentados con los artículos a los que están destinados, se clasificarán con dichos artículos cuando sean del tipo de los normalmente vendidos con ellos. Sin embargo, esta Regla no se aplica en la clasificación de los continentes que confieran al conjunto su carácter esencial;

b) Salvo lo dispuesto en la Regla 5 a) anterior, los envases que contengan mercancías se clasificarán con ellas cuando sean del tipo de los normalmente utilizados para esa clase de mercancías. Sin embargo, esta disposición no es obligatoria cuando los envases sean susceptibles de ser utilizados razonablemente de manera repetida.

6. La clasificación de mercancías en las subpartidas de una misma partida está determinada legalmente por los textos de estas subpartidas y de las Notas de subpartida así como, mutatis mutandis, por las Reglas anteriores, bien entendido que sólo pueden compararse subpartidas del mismo nivel. A efectos de esta Regla, también se aplican las Notas de Sección y de Capítulo, salvo disposición en contrario.

El texto de las partidas en discusión es el siguiente (Decreto 2317 de 1995):

“Capítulo 35, Sección VI. MATERIAS ALBUMINOIDEAS; PRODUCTOS A BASE DE ALMIDÓN O DE FÉCULA MODIFICADOS; COLAS Y ENZIMAS.

*Partida 35.05. Corresponde a **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.”*

Las notas explicativas de las partidas precisan:

La partida comprende:

A) La dextrina y demás almidones y féculas modificados, es decir, los productos procedentes de la transformación de almidones o de féculas por la acción del calor, de productos químicos (ácidos, álcalis, etc.) o de diastasas, así como el almidón y fécula modificados, por oxidación, eterificación o esterificación.

1) La dextrina procedente de la degradación por hidrólisis ácida o enzimática de almidones o de féculas, y de la degradación por calentamiento en seco de almidón o de fécula.

2) El almidón y fécula solubles (amilógenos): Se preparan hirviendo en agua, durante largo tiempo, con almidón o fécula o 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 a la pasta de celulosa en la fabricación del papel.

3) El almidón pregelatinizado o hinchado: Se obtiene a partir del almidón humedecido con agua y tratado térmicamente para obtener una masa más o menos gelatinosa que, luego se seca y se reduce a polvo. Se utiliza en la fabricación del papel.

4) El almidón y fécula eterificados (aquellos con grupos hidroxietílicos, hidroxipropílicos o carboximetílicos) **o esterificados** (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, el dialdehído de almidón, y el almidón tratado con formaldehído o con epiclohidrina, utilizado principalmente como polvo para guantes quirúrgicos.

La partida no comprende:

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

b) Los productos de la degradación del almidón o de la fécula con un contenido de azúcares reductores expresados en dextrosa, sobre materia seca superior al 10% (p. 17.02)

c) La cola acondicionada para la venta al por menor de peso neto inferior o igual a 1 kg. (p. 35.06)

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).
(Resalta la Sala)

A su vez, la partida 38.09 comprende:

Capítulo 38: PRODUCTOS DIVERSOS DE LAS INDUSTRIAS QUÍMICAS.

Partida 38.09, CORRESPONDE A LOS 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.”

Las notas explicativas de esta partida aclaran:

“La presente 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 papel, no expresados ni comprendidos en otras partidas de la Nomenclatura.”

Es decir, en esta partida se analiza la composición y la utilización específica que tienen los productos en las industrias que cita el texto de la partida, entre las cuales está la de papel.

La partida comprende:

A) Los productos y preparaciones utilizados en la industria del papel, cartón o industrias similares:

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

2) **Productos o adyuvantes de encolado:** se utilizan en el tratamiento del papel para mejorar la uniformidad de la impresión, el alisado y el brillo, y lo hacen apto 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. (Resalta la Sala).

3) **Productos de refuerzo en húmedo:** aumentan la resistencia a la tracción del papel mojado o de las telas sin tejer.

La 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 o Capítulo 39)”

De conformidad con la normativa transcrita, la partida 38.09 se refiere, especialmente, a los aprestos del tipo de los utilizados en la industria del papel, no expresados ni comprendidos en otra parte y con uso específicamente determinado por la composición y presentación que tienen. Tal es el caso de los aglutinantes, adyuvantes de encolado y productos de refuerzo en húmedo, los cuales se pueden preparar a base de almidón modificado o sin modificar (capítulo 11 del Arancel de Aduanas).

Ahora bien, la sociedad demandante, en la declaración de importación núm. 0901302053942-3 de 23 de noviembre de 1998, describe el producto importado como: “Aprestos y productos de acabado, del tipo de los utilizados en la industria del papel. Nombre técnico o genérico: Almidón de Maíz hidroxiethylado. Ref: ETHYLRX 2040. Aspecto físico en polvo. Uso: para ser utilizado en el acabado del proceso de la fabricación de papel.” (Folio 43).

Los actos demandados, a su vez, determinan que la clasificación debe hacerse en la subpartida 35.05.10.00.00, de acuerdo con la primera regla general de interpretación.

De las pruebas aportadas al plenario, la Sala arriba a la conclusión de que los productos importados deben clasificarse en la partida arancelaria 38.09, subpartida 38.09.92 (del tipo de los utilizados en la industria del papel o industrias similares), según pasa a explicarse:

- Al proceso se aportó la *“Certificación sobre el uso de aprestos y el momento de su incorporación al proceso de fabricación de papel”* (folios 46 a 54, c. ppal), del Gerente Corporativo de Tecnología de Procesos de la sociedad demandante. En ella se explicó que los “aprestos” son productos de diferente naturaleza química que se utilizan como encolante, para inhibir la penetración de líquidos en las fibras internas (encolado interno) y dar resistencia a la humedad en superficie (encolado superficial). En la industria del papel, tales aprestos se clasifican de acuerdo con la naturaleza de la sustancia activa que efectúa la labor de encolado (almidón, jabón de colofonia, ceras o parafinas, polímeros acrílicos, carboximetilcelulosa y goma vegetal), independientemente de los aditivos que se le agreguen y de la proporción que tengan en el producto utilizado.

Señaló también que en el caso del ASTRO X 101 y del STA LOK 400, y en el caso del ETHILEX 2040 y del PENFORD GUM 270, esta proporción puede llegar al 98% a 99%, teniendo en cuenta que los demás componentes actúan sólo como aditivos para darle a la preparación algunas propiedades específicas, para su uso como apresto en la fabricación del papel.

- A folio 56 se visualiza el dictamen rendido por el perito químico Mario Augusto Seixas (Universidad de Sao Paulo – Brasil), que concluye que los productos importados por PROPAL S.A., bajo las denominaciones PENFORD GUM 270 y ETHILEX 2040 son aprestos o encolantes superficiales, preparados a base de

almidón derivatizado, que se usan en el tratamiento del papel, para mejorar su resistencia a la humedad, la uniformidad de la impresión y el alisado.

La conclusión es coincidente con los conceptos de Penford Products Co. (folio 71) y Ramasco de Colombia Ltda. (folio 78), aportados por la parte actora.

- Los análisis de microscopía y viscosidad brabender realizados por el Laboratorio de Análisis Industriales del Departamento de Química de la Universidad del Valle (folio 86 a 89), concluyeron que la viscosidad brabender del producto *“es irregularmente alta, normalmente la viscosidad de un almidón de papa en suspensión del 5% está alrededor de 780UBm, y esta se sale de la escala, lo cual nos sugiere que se trata de una mezcla de almidones o una mezcla de almidón más un gelificante. La primera opción queda descartada, ya que el análisis por microscopía muestra gránulos de una sola morfología muy similar al de papa, por lo tanto la segunda opción es la más probable.”*

En este orden de ideas, la Sala considera que asistió razón al *a quo* al acceder a las pretensiones de la demanda, pues, como atrás se advirtió, la regla 3 de interpretación de la nomenclatura arancelaria, es clara en determinar que si existen dos o más posiciones aplicables a un mismo bien, como podría ocurrir en este caso en que las propiedades químicas de los productos permiten encajarlos en la partida 35.05 o 38.09, debe darse prioridad a la más específica, que en este caso es la 38.09, ya que de acuerdo con el dicho de los expertos, los aditivos contenidos en los productos los hacen distintos de los almidones modificados de los que provienen.

Ahora bien, los análisis químicos del Laboratorio de Aduanas, fundamento de los actos demandados, señalaron que los productos denominados PENFORD GUM 270 y ETHYLEX 2040, son almidones de maíz modificado y el producto ASTROX

101, es almidón de papa modificado. Sin embargo, como ya se vio en los conceptos científicos analizados, son precisamente los gelificantes y antiespumantes que se mezclan al producto modificado, los que lo hacen apto para ser aplicado como apresto en la fabricación del papel. En otras palabras, la mezcla convierte al producto en un apresto de uso específico y exclusivo en la industria papelera.

Cabe agregar que el hecho de que la **DIAN** sea la única autoridad competente para verificar la legalidad de la importación de las mercancías, y que dentro de las funciones de la División de Arancel, esté la de interpretar normas, absolver consultas, elaborar estudios, conceptualizar, efectuar recomendaciones y proyectar actos administrativos en relación con la clasificación arancelaria, no la facultaba para tener sus propios conceptos sobre la clasificación, en contradicción con las pruebas científicas. Así se dispuso también en la sentencia de 30 de agosto de 2007, Expediente 2000-03338⁶.

De otra parte, la Sala, en la sentencia de 20 de septiembre de 2007 (Expediente núm. 2000-93125, Actor: CARTÓN DE COLOMBIA S.A., Consejero ponente doctor Marco Antonio Velilla Moreno), además de referirse al alcance que se le dio a los dictámenes periciales, para respaldar el dicho del actor, también adujo el orden de numeración de la partida arancelaria, establecido en las reglas de interpretación del Arancel de Aduanas. Frente a este aspecto precisó la Sala:

“Ahora, aceptando, en gracia de discusión, que en este caso las dos partidas arancelarias son específicas, de acuerdo con las reglas antes reseñadas, cuando las reglas 3 a) y 3 b) no permitan efectuar la clasificación, la mercancía se clasificará en la última partida por orden de numeración entre las susceptibles de tenerse razonablemente en cuenta, de donde resulta que la partida 38.09, referida a aprestos y productos de acabado utilizados en la industria del papel, es de posterior numeración a la 35.05.” (Resaltado fuera del texto).

⁶ Con ponencia del Doctor Héctor J. Romero Díaz.

