



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

CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D. C., veintiséis (26) de julio de dos mil veintitrés (2023)

Referencia	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación	13001-23-33-000-2018-00237-01 (27153)
Demandante	INSALTEC S.A.S.
Demandado	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN
Temas	Clasificación arancelaria de Maltodextrina (Maltrin M180). TLC celebrado entre Colombia y Estados Unidos de América.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por Insaltec S.A.S. contra la sentencia del 19 de noviembre de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo de Bolívar, Sala de Decisión Nro. 2, que resolvió:

«**PRIMERO:** Negar las pretensiones de la demanda.

SEGUNDO: Condenar en costas a la parte demandante. Además, se fijan las agencias en derecho en un cinco por ciento (5%) del valor estimado de la demanda.

(...)»¹.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Insaltec S.A.S. presentó la declaración de importación con Autoadhesivo Nro. 07500300207785 del 8 de enero de 2016, en la que describió la mercancía introducida al territorio aduanero nacional así: «**PRODUCTO: GLUCOSA. NOMBRE COMERCIAL: MALTODEXTRINA 18-20, NOMBRE TÉCNICO: GLUCOSA EN POLVO. REFERENCIA REGISTRADA EN SACO MALTODEXTRINE M180. COMPOSICIÓN: 100% SOLIDOS DE JARABE DE MAÍZ. CALIDAD: GRADO ALIMENTICIO. CONTENIDO DE FRUCTUOSA: NOAPLICA (sic), USO: EN LA INDUSTRIA ALIMENTICIA. PRESENTACIÓN: POLVO. MARCA: MALTRÍN**»². Además, señaló que el producto importado está clasificado en la subpartida 1702.30.90.00 e invocó el trato arancelario preferencial del Tratado de Libre Comercio (en adelante TLC) celebrado entre Colombia y Estados Unidos de América.

Previo Requerimiento Especial Aduanero Nro. 1-90-238-419-765 del 21 de abril de 2017, La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (en adelante DIAN) profirió la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 1-90-201-241-1653 del 12 de septiembre de 2017, en la que modificó la clasificación arancelaria de la declaración de importación, por la 1702.90.90.00, rechazó el certificado de origen soporte de la operación, concluyó que no es aplicable el trato arancelario preferencial declarado, determinó un mayor valor por tributos aduaneros e impuso la sanción del 10% de los valores dejados de pagar prevista en el numeral 2.2. del artículo 482 del Decreto 2685 de 1999.

¹ SAMAI. Índice 2. PDF 10. Página 32.

² SAMAI. Índice 2. PDF del Tomo I de los antecedentes. Página 124.



La sociedad importadora presentó recurso de reconsideración contra la anterior decisión, pero la autoridad aduanera la confirmó mediante la Resolución Nro. 1-90-201-236-408-002416 del 6 de diciembre de 2017.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN JUDICIAL

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, contemplado en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), Insaltec S.A.S. formuló las siguientes pretensiones:

«**PRIMERA:** Que se declaren nulas las siguientes resoluciones:

- a) Resolución número 1-90-201-241-01653 del 12 de septiembre de 2017, proferida por el Jefe de la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Aduanas de Medellín, mediante la cual se declaró (sic) se profirió la liquidación oficial de corrección por un valor de \$146.004.263.
- b) Resolución número 002416 del 06 de diciembre de 2017, proferida por la Jefe de la División de Gestión Jurídica de la Seccional de Aduanas de Medellín, que confirmó la resolución anterior.

SEGUNDA: Que, como consecuencia de la declaratoria de nulidad, se establezca que **INSALTEC SAS** no está obligada a cancelar suma alguna por concepto de arancel, IVA ni sanciones que se discute (sic) y la cual se refieren los hechos de esta demanda.

TERCERA: Que, como parte del restablecimiento del derecho, se condene a la **NACIÓN**, representada por la **U.A.E. DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES**, a reembolsar a **INSALTEC S.A.S.** los gastos en que haya incurrido ésta última para instaurar este proceso judicial, tales como: gastos judiciales, honorarios de abogados, etc.»³.

Para estos efectos, invocó como normas violadas los artículos 29 y 83 de la Constitución, 1° del Decreto 2153 de 2016 y, 17 y 65 del Decreto 730 de 2012 (que incorporó el TLC al ordenamiento jurídico interno colombiano).

Los cargos de nulidad se resumen así:

1. Falsa motivación

Realizó consideraciones generales sobre la configuración de esta causal de nulidad, haciendo especial referencia a la sentencia del Consejo de Estado del 25 de febrero de 2009⁴.

Sostuvo que la DIAN consideró, erróneamente, que el contenido de glucosa no tiene incidencia en la clasificación arancelaria de la mercancía importada a pesar de que el análisis técnico realizado por León Felipe Otálvaro demuestra que las maltodextrinas están compuestas de unidades de glucosa desde un punto de vista químico.

Transcribió apartes del estudio técnico referido y explicó que las maltodextrinas se obtienen mediante reacciones de hidrólisis ácidas o enzimáticas de almidón, lo cual separa o rompe las cadenas de glucosa, pero no modifica la molécula en sí misma, por lo que al finalizar el proceso aún es glucosa, pero agrupada de otra forma. Con base en lo anterior, consideró inadmisibles que la DIAN asegurara que el importador no explicó la relevancia de la cuantificación de la glucosa.

³ SAMAI. Índice 2. PDF 1. Página 1.

⁴ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Tercera. Proceso: 85001-23-31-000-1997-00374-01 (15797). Sentencia del 25 de febrero de 2009. CP: Myriam Guerrero de Escobar.



De acuerdo con lo anterior, señaló que la inconformidad con el resultado del análisis de laboratorio realizado por la autoridad tributaria consiste en que afirmó que *“no se detectó presencia de lactosa ni de glucosa”*, lo que considera ajeno a la realidad por la explicación elaborada por León Felipe Otálvaro. Indicó que, a su juicio, es aún más grave que a pesar de la afirmación de la autoridad aduanera, mantiene la clasificación de la mercancía en la partida 17.02, la cual corresponde a los demás azúcares, incluidas la lactosa, maltosa, glucosa y fructuosa (levulosa) químicamente puras, en estado sólido, entre otros.

Manifestó que la autoridad aduanera sostuvo que la clasificación arancelaria se determina con base en el contenido de azúcares reductores expresados en dextrosa sobre materia seca y no al porcentaje de glucosa presente, lo que explica que el análisis de laboratorio se ocupó en determinar con precisión el contenido de azúcares reductores expresados como dextrosa, pero no usó una técnica sensible para la glucosa. Según la demandante, lo anterior es preocupante y constituye una confesión de que la DIAN instruyó al laboratorio para realizar un examen que sirviera a sus propósitos sancionadores, pues no se explica por qué no utilizó una técnica sensible para detectar la glucosa en un producto como la maltodextrina, lo que implica que deba desestimarse la prueba.

Afirmó en que si las maltodextrinas no son glucosas ni siquiera podrían pertenecer al Capítulo 17, que es aplicable a maltodextrinas que exhiben un poder reductor medido en dextrosa equivalente superior al 10%, pues de ser inferior debe clasificarse en la partida 35.05.

Señaló que al interior de la partida 17.02 no se hace distinción en función de la dextrosa equivalente, sino por su naturaleza, de tal modo que, si la maltodextrina se compone de glucosa, la clasificación debe determinarse en función a esta última, por lo que es aplicable la subpartida 1702.30.90.00.

2. Infracción de Decreto 2153 de 2016

Aseguró que el decreto referido establece las reglas de interpretación arancelaria, norma que para la demandante fue erróneamente aplicada por la DIAN porque, reiteró, se demostró la importancia de determinar la presencia de glucosa en la mercancía importada en el acápite anterior, pese a lo cual la autoridad aduanera concluyó que no podía clasificarse en la subpartida 1702.30 que corresponde a glucosa calculada sobre producto seco inferior al 20%.

Expuso las reglas generales de interpretación arancelaria e indicó los textos del Capítulo 17, de la partida 17.02, de las subpartidas 1702.30 y 1702.90, así como sus respectivos desdoblamientos a nivel de diez dígitos.

Indicó que las notas explicativas del sistema armonizado de designación y codificación de mercancías señalan que la partida 17.02 comprende los demás azúcares, excepto las de la partida 17.01. Además, adujo que entre los productos incluidos están las maltodextrinas obtenidas en el mismo procedimiento que las glucosas comerciales, aunque con un contenido inferior de azúcares reductores con un contenido superior al 10%, pero menor al 20%, expresados en dextrosa sobre materia seca.

Frente al caso concreto, indicó que el Maltrin M180, producto importado, tiene un componente de dextrosa entre el 16.5% y el 19.9%, por lo que de acuerdo con las notas expuestas debe clasificarse en la partida 17.02. En cuanto a la subpartida



aplicable, indicó que la procedente es la 1702.30, porque no contienen fructuosa y está compuesto de glucosa y polímeros de glucosa en estado sólido (polvo). Y, finalmente, afirmó que el desdoblamiento aplicable es el 1702.30.90.00 (las demás) porque el producto importado no tiene un contenido de glucosa igual o superior al 99% ni corresponde a un jarabe de glucosa.

Puso de presente que, según la DIAN, la subpartida correcta debe ser la 1702.90.90.00. Sin embargo, consideró que esto no es correcto en la medida que la subpartida 1702.90 corresponde a «*Los demás, incluido el azúcar invertido y demás azúcares y jarabes de azúcar, con un contenido de fructuosa sobre producto seco del 50% en peso*», pero el producto importado no cumple con esta última condición: contenido de fructuosa sobre producto seco del 50% en peso.

Aseguró que la autoridad aduanera realizó una interpretación gramatical errónea del texto de la subpartida 1702.90, pues no tuvo en cuenta que utiliza la “,” denominada por la RAE, coma explicativa. De esta forma, sostuvo que la frase contenida entre las dos comas tiene como objetivo explicar, a manera de ejemplo, cuales productos pueden ser incluidos en la partida, siempre y cuando cumplan con la condición final de tener un contenido de fructuosa sobre el producto seco de un 50% de peso.

Sostuvo que la Administración consideró que la frase final del texto de la subpartida es un simple ejemplo sin fundamentar su posición. Además, contradictoriamente sostuvo que las comas dentro de los textos de las subpartidas 1702.30, 1702.40, 1702.50 y 1702.60 da lugar a que incluyen azúcares con determinados contenidos de fructuosa. Pero, sorprendentemente, se aparta de esta conclusión para la subpartida 1702.90.

Señaló que la DIAN expidió la Resolución Nro. 002798 del 25 de abril de 2017, que derogó a la Resolución Nro. 000232 y reclasificó el Maltrin M200 en la subpartida 1702.30.90.00. Entonces, comoquiera que dicho producto es similar al Maltrin M180, debe aplicarse la misma clasificación arancelaria, para lo cual realizó un cuadro con la composición de los dos productos y las semejanzas entre los mismos.

3. Infracción del TLC celebrado entre Colombia y Estados Unidos de América

Sostuvo que la mercancía importada es originaria de Estados Unidos de América, según se informó en la declaración de importación y se probó con los certificados de origen y de libre venta en ese país.

Puso de presente que la DIAN consideró que a la mercancía clasificada en la subpartida 1702.90.90.00 se le aplica el Sistema Andino de Franja de Precios (en adelante SAFF), adoptado por la Decisión 371 de la Comunidad Andina de Naciones (en adelante CAN). Empero, atendiendo el trato arancelario preferencial invocado en la declaración de importación y derivado del TLC, el artículo 17 del Decreto 730 de 2012 prohíbe aplicar el SAFF a los productos agrícolas originarios de Estados Unidos de América.

Señaló que no es admisible que la autoridad aduanera negara el origen de la mercancía por el hecho de que el certificado indique que pertenece la subpartida 1702.30.90.00, a pesar de que esto se explica en que el proveedor considera que esa es la clasificación adecuada, la cual comparte la importadora y por eso se utilizó en la declaración de importación.



Aseguró que lo anterior desconoce la Convención de Viena, y los principio de *pacta sunt servanda* y de buena fe que rigen en la implementación de tratados internacionales.

4. Violación del debido proceso

Manifestó que la DIAN negó el origen de la mercancía porque el certificado no indicó la subpartida arancelaria correcta ni el criterio de origen aplicado.

Respecto al primer punto, insistió en que era lógico que se utilizara la subpartida 1702.30.90.00 porque es la que el productor considera correcta y que la DIAN no puede rechazar el certificado porque no indicó una clasificación arancelaria que es objeto de discusión por la importadora.

Sobre el segundo, señaló que el artículo 4.15 del TLC establece el contenido de los certificados de origen, dentro de los cuales no se encuentra la obligación de señalar el criterio de origen aplicado. Sostuvo que la DIAN exigió el cumplimiento de este requisito con base en el artículo 67 del Decreto 730 de 2012. Empero, afirmó que esto constituye una discrepancia entre la norma de implementación y el TLC, por lo que debe darse preferencia al tratado, según el artículo 65 del Decreto 730.

Además, indicó que la DIAN no adelantó el procedimiento pertinente para estos efectos, que es el de verificación de origen del artículo 4.18 del TLC, y que es el único que garantiza todos los derechos de los importadores.

5. Violación de los principios de buena fe y de confianza legítima

Sostuvo que la DIAN no tuvo en cuenta que la importadora actuó de buena fe exenta de culpa y con confianza legítima porque le entregó toda la información pertinente a su agente aduanero, quien tenía la obligación de verificarla y realizar la correcta clasificación arancelaria, tal como lo prevé el artículo 27-2 del Decreto 2685 de 1999.

Con base en lo anterior, manifestó que no se pretendió defraudar al Estado. En consecuencia, a su juicio, es inadecuado que la DIAN sustentara la imposición de la sanción únicamente en que, por el solo hecho de realizar actividades de comercio exterior, permite presumir el conocimiento de la responsabilidad y un deber de cuidado incumplido en este caso, pues constituye una presunción de la culpabilidad del importador y su intención de evadir el pago de los tributos aduaneros.

Oposición a la demanda

La DIAN contravirtió las pretensiones de la demanda con los siguientes argumentos:

1. Sobre la falsa motivación

Expuso que el artículo 580 del Decreto 390 de 2016 autoriza la expedición de la liquidación oficial de revisión cuando se presenten inexactitudes en las declaraciones de importación y que no sean objeto de corregirse mediante otra clase de acto administrativo, como los referentes a la clasificación arancelaria.

Indicó que, en el trámite administrativo, la Subdirección Técnica Aduanera, profirió un concepto técnico que determinó que la mercancía importada debía clasificarse en la subpartida 1702.90.90.00 porque se trata de azúcar “*tipo malto dextrina, en estado*



sólido, sin presencia de lactosa ni glucosa, descartando que el producto corresponda a azúcar invertido, con un contenido de azúcares expresados en dextrosa sobre materia seca superior al 10%”.

De igual forma, la Coordinación de Servicios de Arancel de la Subdirección de Gestión Técnica Aduanera, realizó un análisis fisicoquímico de la mercancía importada y concluyó que las muestras analizadas corresponden a “*azúcar tipo MALTODEXTRINA en estado sólido, sin presencia de lactosa ni glucosa, descartando que el producto corresponda a azúcar invertido con un contenido de azúcares expresados en dextrosa sobre materia seca superior al 10% pero inferior al 20%, el cual se clasifica en la subpartida 1702.90.90.00”.*

Destacó que los estudios técnicos realizados por la DIAN se limitaron a señalar que no se encontró glucosa en la mercancía, pero no afirmaron que dicha sustancia no estaba presente. En todo caso, lo que se precisó fue que el producto presenta características típicas del tipo maltodextrina, que están constituidas por mezclas de oligómeros conformados por unidades de glucosa que se repiten y monómeros de glucosa libre.

Ahora, en la clasificación arancelaria de las maltodextrinas es esencial el porcentaje de azúcares reductores contenidos en la mercancía, que son agentes que en su estructura molecular poseen grupos aldehídos o cetonas libres que reaccionan con agentes oxidantes débiles. Entonces, en esta categoría se encuentran, por ejemplo, la glucosa, la fructuosa, la maltosa y la lactosa, entre otros.

Así, arancelariamente las maltodextrinas se pueden clasificar en la partida 35.05, cuando exhiben un poder reductor o contenido de azúcares medidos en dextrosa equivalente inferior o igual a 10%, o en la partida 17.02 cuando es mayor al 10%.

Manifestó que el poder reductor o contenido de azúcares reductores no coincide necesariamente con el contenido de glucosa, aun cuando la medición de dicho poder en dextrosa o glucosa químicamente sí se utiliza como referente. Entonces, la regla arancelaria se refiere al contenido de azúcares reductores expresados en dextrosa sobre materia seca y no al porcentaje de glucosa presente.

Precisó que la clasificación arancelaria entre las partidas 35.05 y 17.02 depende de los azúcares reductores medidos en dextrosa, que como se expuso no se limitan a la glucosa, de tal modo que resulta irrelevante que los estudios técnicos realizados por la DIAN no cuantificaran el contenido de glucosa para este caso.

Señaló que la actora no expuso en su demanda cuál es la relevancia arancelaria de cuantificar la glucosa de la mercancía importada, lo que ratifica que no es necesario emplear una técnica de mayor sensibilidad para la cuantificación y detección de glucosa con miras a determinar la clasificación arancelaria correcta.

Adujo que, comoquiera que la mercancía importada contiene azúcares reductores medidos en dextrosa equivalente superior al 10%, es aplicable la partida arancelaria 17.02, en cumplimiento de la nota legal 2 del Capítulo 35.

Luego de transcribir algunas características de la mercancía y del concepto técnico presentado por la demandante, señaló que el producto obtenido por hidrólisis del almidón lleva a uno de dos resultados. El primero es la obtención de glucosa y jarabe de glucosa cuando los valores de los azúcares reductores expresados como dextrosa equivalente son mayores o iguales al 20%. El segundo es maltodextrinas cuando dichos valores son menores al 20%.



Teniendo esto presente, señaló que el producto importado contiene azúcares reductores expresados como dextrosa con un equivalente menor del 20%, según se comprobó con la ficha técnica aportada por el importador y el examen de laboratorio practicado por la DIAN. En consecuencia, es un producto que no puede considerarse glucosa, lo que impide su clasificación en la subpartida 1702.30 que, insistió, está reservada para las glucosas. Debido a lo anterior, la autoridad aduanera indicó que la clasificación arancelaria procedente es la 1702.90 que permite clasificar a los azúcares con contenido de fructuosa sobre producto seco diferente al 50% y que no pertenecen a las demás subpartidas de la partida 17.02.

2. Sobre la infracción del Decreto 2153 de 2016

Realizó una exposición general sobre las reglas interpretativas de la clasificación arancelaria y del contenido del Decreto 4927 de 2011 (norma vigente al momento de presentarse la declaración de importación). Indicó que la subpartida 1702.30.90.00 se aplica para «las demás» glucosas y jarabes de glucosa, sin fructuosa o con contenido de fructuosa, calculado sobre producto seco, inferior al 20% en peso. Pero, como se expuso en el acápite anterior, la mercancía importada no es glucosa sino maltodextrina, hecho que no es objeto de discusión por la demandante, por lo que no puede clasificarse en la partida 1702.30.

Manifestó que la regla interpretativa 1 permite deducir que los textos de las partidas y de las notas legales tienen el mismo valor jurídico y no se contradicen entre sí. Pero, cuando no sea posible realizar la clasificación solo con esos textos, debe acudir a las demás reglas interpretativas.

Con base en lo anterior, señaló que, debido a que no procede la partida 1702.30, se debe clasificar el producto importado en la subpartida 1702.90 que corresponde a las demás azúcares.

Expuso que el demandante rechazó esta conclusión señalando que la subpartida 1702.90 es para productos con un contenido de fructuosa sobre producto seco de 50% en peso. Sin embargo, no tuvo en cuenta que esta subpartida es residual, esto es que es la aplicable cuando no lo es la 1702.10, 1702.20, 1702.30, 1702.40, 1702.50 o 1702.60.

Destacó que en este caso no son aplicables las subpartidas referidas porque no prevén la clasificación de alguna mercancía con fructuosa inferior al 50% o de glucosa menor al 20%, como ocurre en este caso. Debido a lo anterior, indicó que debe entender que la subpartida 1702.90 admite a los demás azúcares, precisando que también incluye al azúcar invertido y demás azúcares y jarabes de azúcar con un contenido de fructuosa en producto seco de 50% en peso.

Señaló que una interpretación en contrario, según la cual solo se admite en esta clasificación los azúcares con un contenido de fructuosa en producto seco del 50% de peso, como lo sostiene el actor, no es ajustado a derecho porque otros azúcares como la maltosa y la rafinosa pueden ser clasificados bajo el entendido de «las demás».

Así mismo, la interpretación adoptada en los actos acusados es acorde con el Texto Único de Nomenclatura Común de los Países Miembros de la CAN, que desdobra la subpartida 1702.90 (Los demás, incluido el azúcar invertido y demás azúcares y jarabes de azúcar, con un contenido de fructuosa sobre producto seco de 50% en



peso) en: 1702.90.10 (sucedáneos de la miel, incluso mezclados con miel natural), 1702.90.20 (azúcares y melaza caramelizados), 1702.90.30 (azúcares con adición de aromatizante o colorante), 1702.90.40 (los demás jarabes) y 1702.90.90 (los demás). También hizo referencia a los desdoblamientos de la Unión Europea que, si bien no son base legal, debe analizarse, pues la interpretación gramatical de un país no debe ir en contravía de un sistema que pretende unificar el comercio internacional de bienes.

Manifestó que la actora, en el trámite administrativo, invocó una clasificación arancelaria realizada por Perú en la que se indicó que, en este tipo de productos, es aplicable la subpartida 1702.30. Empero, no tuvo en cuenta que en países como Chile, Francia y Estados Unidos de América se utiliza la 1702.90.

Sobre la Resolución Nro. 002798 de 2017 de la DIAN, que clasificó el Maltrin M200 en la subpartida 1702.30, señaló que es un producto diferente porque tiene un contenido de dextrosa equivalente del 20% al 23%, de tal modo que puede considerarse glucosa, mientras que en este caso es inferior al 20%, de tal modo que no son aplicables las mismas conclusiones.

3. Sobre la infracción del TLC celebrado entre Colombia y Estados Unidos de América y de la violación del debido proceso

Aseguró que no se violó el derecho al debido proceso porque los actos administrativos acusados fueron proferidos por autoridad competente, con apego a las normas nacionales e internacionales aplicables, respetando el derecho de defensa de la demandante y con análisis de las pruebas que obran en el expediente.

Luego, destacó que el punto de controversia no está relacionado con el origen de la mercancía, sino de la clasificación arancelaria, procedimiento en el que se deben examinar todos los documentos soporte de la importación. Así, al reclasificar la mercancía en la subpartida 1702.90.00.00, se determinó que el certificado de origen que identificaba la subpartida 1702.30 no ampara la mercancía, por lo que a su vez es aplicable el SAEP, en tanto que no se cumplen los requisitos para considerar que la mercancía es originaria de Estados Unidos de América.

Señaló que no se violó el principio de prevalencia de lo sustancial sobre lo formal, pues para acceder al trato arancelario preferencial es necesario que el país importador acepte la clasificación arancelaria declarada y contenida en el certificado de origen, pues de lo contrario se trataría de un soporte que no ampara la mercancía.

En cuanto al incumplimiento de señalar el criterio de origen aplicable, adujo que la omisión de su señalamiento no es un simple error formal, sino que se trata de un requisito esencial para determinar si se cumplen las condiciones para acceder al trato arancelario preferencial.

4. Sobre la violación de los principios de buena fe y confianza legítima

Indicó que, aunque el importador alegó que confiaba legítimamente en que su agente aduanero clasificó correctamente la mercancía, en este caso solo podría concluirse que se vulneró este principio si la administración sorprendió a la importadora, lo que no ocurrió porque las normas de clasificación arancelaria pueden ser conocida por todos.

De otro lado, no se violó el principio de buena fe porque las declaraciones se



presumen legales hasta que son desvirtuadas por autoridad competente, tal como ocurrió en este caso.

Finalmente, expuso que el solo hecho de realizar operaciones de comercio exterior es suficiente para presumir que el importador conoce la responsabilidad y el deber de cuidado a su cargo, entre los cuales se encuentra la correcta realización de los trámites y pagos de los tributos aduaneros.

Sentencia apelada

El Tribunal Administrativo de Bolívar, Sala de Decisión Nro. 2, negó las pretensiones.

1. Sobre la falsa motivación

Luego de exponer los hechos probados en este caso y realizar consideraciones generales sobre esta causal de nulidad, indicó que para el momento en que se presentó la declaración de importación las reglas de clasificación arancelaria eran las previstas en el Decreto 4927 de 2011.

Señaló que, atendiendo la sentencia del Consejo de Estado del 15 de junio de 2017⁵, el juez no está llamado a estudiar la naturaleza y las características de la mercancía, por lo que es necesario acudir a los dictámenes profesionales para obtener certeza sobre estos aspectos. Así las cosas, precisó que, comoquiera que no fueron aportados dictámenes periciales durante el proceso judicial, se verificarían los análisis técnicos contenidos en los antecedentes administrativos.

El *a quo* procedió a realizar la transcripción del análisis realizado por la DIAN sobre una muestra tomada de la mercancía importada y que constan en la liquidación oficial de revisión, así como del estudio técnico elaborado por León Felipe Otálvaro. Con base en lo anterior, señaló que existe una discrepancia entre ambos estudios técnicos con relación a la presencia de glucosa en la Maltodextrina M180.

Expuso que, si bien el estudio aportado por la importadora expone con detalle y fundamentación la explicación de la conformación de la Maltodextrina M180, no es suficiente para desvirtuar el análisis de laboratorio de la DIAN, pues no demostró la existencia de un error grave por la utilización de bases equivocadas que tengan la entidad para llevar a conclusiones también erradas. Con base en lo anterior, señaló que la actora no cumplió con su carga de la prueba, la cual no puede ser subsanada por el juez.

Aseguró que, si en gracia de discusión, se acepta que la Maltodextrina M180 contiene glucosa, debería clasificarse en la partida 17.02 por tener azúcares reductores expresados como dextrosa del 17.4%, es decir superior al 10% e inferior al 20%.

En cuanto a la subpartida aplicable, concluyó que le asiste la razón a la DIAN en utilizar la 1702.90.90.00 porque lo determinante es verificar la cantidad de azúcares reductores expresados en dextrosa. De esta forma, explicó que la subpartida 1702.30.90.00 solo es aplicable para aquellos productos que tengan azúcares reductores expresados en dextrosa superior al 20%, supuesto que no cumple la Maltodextrina M180, según se indicó previamente y en la Resolución Nro. 000071

⁵ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 11001-03-27-000-2010-00045-00 (18483). Sentencia del 15 de junio de 2017. CP: Stella Jeannette Carvajal Basto.



de 2015 de la DIAN, pero que, si corresponde a la Maltodextrina M200, porque supera este porcentaje.

2. Sobre la infracción del TLC

Señaló que el artículo 4.15 del TLC celebrado entre Colombia y Estados Unidos de América establece los requisitos que deben cumplir los certificados de origen, pero expresamente señala que no se limita a ellos. Debido a lo anterior, el artículo 67 del Decreto 730 de 2012 podía establecer como requisito la indicación del criterio de origen aplicable, tal como lo señaló la sentencia del Consejo de Estado del 26 de agosto de 2021⁶.

3. Sobre la violación del derecho al debido proceso

Aseguró que, contrario a lo dicho por la demandante, la DIAN no vulneró su debido proceso al verificar el certificado de origen en un procedimiento de fiscalización porque es su deber investigar y sancionar las infracciones contra el régimen de aduanas, de conformidad con los artículos 12 del Decreto 2117 de 1992 y 580 del Decreto 390 de 2016.

4. Sobre la violación de los principios de buena fe y confianza legítima

Manifestó que, reiterando la sentencia del 26 de agosto de 2021 antes referida, la actora no demostró el pago de los tributos aduaneros debido a la incorrecta clasificación arancelaria de la mercancía importada, de tal modo que procede la imposición de la sanción. Así mismo, señaló que la agencia de aduanas que presentó la declaración de importación también fue sancionada por incumplir con sus obligaciones, de tal modo que está probado que la DIAN implementó los correctivos adecuados.

5. Sobre la condena en costas

Afirmó que está probada la causación de costas porque el apoderado de la DIAN intervino en el proceso oponiéndose a la demanda, asistiendo a las audiencias y presentando alegatos de conclusión.

Debido a lo anterior, para fijar las agencias en derecho, destacó que el artículo 5 del Acuerdo Nro. PSAA16-10554 del 5 de agosto de 2016 del Consejo Superior de la Judicatura establece que, en primera instancia, para los procesos de menor cuantía, se aplica una tarifa entre el 4% y 10% de lo pedido, y para los de mayor cuantía, entre el 3% y el 7.5%. Debido a lo anterior, y atendiendo las dificultades técnicas y jurídicas del proceso, así como la duración del proceso (superior a dos años), consideró que el monto adecuado era del 5% del valor de las pretensiones.

Recurso de apelación

Insaltec S.A.S. presentó recurso de apelación con base en lo siguiente:

1. Sobre la clasificación arancelaria aplicable

Adujo que el Tribunal aceptó el análisis de laboratorio de la DIAN, pero no lo

⁶ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 76001-23-33-000-2018-00322-01 (24885). Sentencia del 26 de agosto de 2021. CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello.



corroboró a pesar de poder hacerlo decretando pruebas de oficio. Así mismo, omitió como prueba veraz y fehaciente el estudio técnico de Felipe León Otálvaro que, como doctor en ciencias químicas, desvirtúa el análisis realizado por la autoridad aduanera porque explica la importancia de la glucosa en la clasificación arancelaria.

Destacó que el estudio técnico señaló que la maltodextrina está compuesta en unidades de glucosa, por lo que es glucosa. Además, indicó que se obtiene de un proceso de hidrólisis que separa o rompe las cadenas de glucosa, pero no modifica dicha molécula, por lo que sigue siendo glucosa, solo que agrupada de otra forma. Entonces, la unidad de expresión equivalente en dextrosa da cuenta de cuánto se separaron las cadenas.

Con base en lo anterior, adujo que, al realizar una clasificación atendiendo la naturaleza de la maltodextrina, se debió acudir a la subpartida 1702.30.90.00 porque es evidente que el producto importado tiene se trata de glucosa con contenido de azúcares reductores superiores al 10% expresados como dextrosa equivalente.

Manifestó que, aunque las partes tienen la carga de probar el supuesto de hecho de las normas que invocan, el Tribunal cometió un error al no tener por desacreditado el análisis de laboratorio de la DIAN. Además, el *a quo* no se percató que, en caso de existir dudas, el juez no puede ser un simple espectador, sino que la Constitución le demanda una postura activa para obtener la verdad, tal como lo señaló la Sentencia SU-768 de 2014.

Sostuvo que, en principio, la DIAN es quien tiene la carga de desvirtuar la presunción de veracidad de la declaración de importación, para lo cual debió acreditar más allá de toda duda razonable que la maltodextrina M180 no contenía glucosa y que, por este motivo, no se podía clasificar en la subpartida 1702.30, aspecto que no fue verificado por la sentencia de primera instancia.

Expuso que el Tribunal pasó por alto que la DIAN, en la liquidación oficial de revisión, sostuvo que el análisis de laboratorio se limitó a señalar que no se detectó glucosa en la muestra, pero no afirma que no contenía glucosa. Así, para la demandante, es contradictorio que el *a quo* avalara este análisis de laboratorio, que no utilizó una técnica adecuada, pero no el estudio técnico aportado por la demandante, que si implementó un procedimiento adecuado.

Destacó que la afirmación de la DIAN es preocupante porque la partida 1702.30.90.00 textualmente corresponde a «Glucosa y jarabe de glucosa, sin fructuosa o con un contenido de fructuosa, calculado sobre producto seco, inferior al 20% en peso», de tal modo que era necesario utilizar un procedimiento que detectara la glucosa, que no fue implementado por la autoridad aduanera.

Aseguró que el Tribunal negó el cargo de identidad en la clasificación arancelaria del Maltrin M200 solo señalando el nivel de dextrosa del producto, pero sin realizar un análisis arduo y eficiente para identificar las características que tiene en común con el M180, lo que habría permitido concluir que en ambos casos es aplicable la misma subpartida arancelaria. Luego, reiteró el cuadro comparativo de las características de ambos productos.

Con base en lo anterior, indicó que la DIAN clasificó el Maltrin 200 en la subpartida 1702.30.90.90 señalando: *i)* que es obtenido por hidrólisis de almidón de maíz, *ii)*



que la dextrosa equivalente es igual o superior al 20%, *iii*) no contiene fructuosa y *iv*) se presenta en forma de polvo. Así, destacó que el M180 también cumple estas características, pues se obtiene de un proceso de hidrólisis, su dextrosa equivalente es del 16.5% al 19.9%, no contiene fructuosa y su presentación es en polvo.

Puso de presente que el *a quo* no expuso los motivos por los que el Maltrin M180 debe clasificarse en la subpartida 1702.90.90.00, sino que se limitó a señalar que así lo determinó la DIAN en la Resolución Nro. 000071 de 2015. Además, sostuvo que esta conclusión es incongruente porque el texto de la subpartida referida indica que a ella pertenecen los siguientes productos: «*Los demás, incluido el azúcar invertido y demás azúcares y jarabes de azúcar, con un contenido de fructuosa sobre producto seco de 50% en peso*».

Sostuvo que la frase contenida entre las dos comas de la transcripción, según el cual se incluye el azúcar invertido y demás azúcares y jarabes de azúcar, solo da un ejemplo de cuáles son los productos que pueden ser incluidos en esta subpartida, pero siempre y cuando los mismos tengan un contenido de fructuosa sobre producto seco de 50% en peso. Sin embargo, esta característica no se cumple por la mercancía importada.

Manifestó que, teniendo en cuenta que el Maltrin M180 está compuesto por unidades de glucosa, y de conformidad con la regla general de interpretación 6, se debe aplicar la subpartida 1702.30 cuyo texto es el siguiente: «*glucosa y jarabe de glucosa, sin fructuosa o con un contenido de fructuosa, calculado sobre producto seco, inferior al 20%*». Y, dentro de su desdoblamiento, no es aplicable el 1702.30.10.00 porque no tiene un contenido de glucosa superior o igual al 99% en peso, expresado en glucosa anhidra, calculado sobre producto seco; ni el 1702.30.20.00 porque no es un jarabe de glucosa. En consecuencia, debe aplicarse el 1702.30.90.00 (las demás).

2. Sobre la infracción del TLC

Insistió en que el artículo 17 del Decreto 730 de 2012 prohíbe aplicar el SAFP a los productos agrícolas originarios de Estados Unidos de América, como lo es la mercancía importada, según se demostró con el certificado de origen y según se indicó en la declaración de importación.

Señaló que la Convención de Viena sobre el derecho de los tratados exige que, una vez entró en vigor el TLC, sea cumplido por ambas partes bajo el principio de buena fe, por lo que debió aplicarse la prohibición expuesta.

Puso de presente que los actos acusados rechazaron el certificado de origen porque no indicó la subpartida arancelaria y no especificó el certificado de origen. Empero, la DIAN debió tramitar el procedimiento correspondiente a la verificación de origen, pero por no hacerlo, vulneró los derechos al debido proceso y de defensa de la importadora.

3. Sobre la violación del derecho al debido proceso

Sostuvo que el artículo 4.15 del TLC no establece que el certificado de origen deba indicar el criterio de origen aplicado, por lo que solicita que se analice si su omisión puede dar lugar a negar el trato arancelario preferencial a pesar de que los tratados internacionales deben ejecutarse de buena fe.

Según la DIAN, el requisito exigido está previsto por el artículo 67 del Decreto 730



de 2012, pero no está contenido en el TLC y, por lo tanto, es improcedente exigirse su cumplimiento, según lo prevé el parágrafo del artículo 65 del mismo Decreto.

4. Sobre la violación de los principios de buena fe y de confianza legítima

Adujo que la sentencia de primera instancia no consideró que la importadora actuó de forma diligente y no tuvo la intención de defraudar al Estado, por lo que la sanción impuesta desconoce los principios referidos.

Expuso que el único con conocimiento técnico para clasificar arancelariamente la mercancía es el agente de aduanas, al cual la importadora remitió toda la información requerida para diligenciar la declaración de importación, por lo que Insaltec S.A.S. no es responsable si se cometió un error en dicha clasificación, en especial cuando el numeral 4 del artículo 27-2 del Decreto 2685 de 1999 le impone al agente aduanero la obligación de responder por la veracidad y exactitud de los datos consignados en las declaraciones de importación.

Oposición a la apelación

La DIAN guardó silencio.

Concepto del Ministerio Público

El Ministerio Público no se pronunció en esta oportunidad.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala decidir sobre la legalidad de la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 1-90-201-241-1653 del 12 de septiembre de 2017 y de la Resolución Nro. 1-90-201-236-408-002416 del 6 de diciembre del mismo año, actos proferidos por la DIAN y que determinaron un mayor valor por concepto de tributos aduaneros a cargo de Insaltec S.A.S. con relación a la declaración de importación de Maltrin M180 del 8 de enero de 2016, según los reparos formulados en la apelación.

1. Sobre la clasificación arancelaria de la maltodextrina Maltrin M180

Según la apelante, los actos acusados son nulos porque el Maltrin M180 debe clasificarse en la subpartida 1702.30.90.00, que fue indicada en la declaración de importación, y no en la 1702.90.90.00, que fue la aplicada por la DIAN en los actos acusados.

Para resolver lo anterior, se debe tener en cuenta que para el momento de la presentación de la declaración de importación (8 de enero de 2016⁷) estaba vigente el Decreto 4927 de 2011 (que adoptó el arancel de aduanas aplicable por Colombia con base en la nomenclatura común para los países de la CAN Nandina-2012) y no el Decreto 2153 de 2016 invocado por la actora en la demanda.

En dicho decreto se adoptó la Regla General de Interpretación 1, según la cual la clasificación arancelaria está determinada legalmente por los textos de las partidas y de las notas de sección o de capítulo, pues los títulos de las secciones, de los capítulos y de los subcapítulos solo tienen un valor indicativo.

⁷ SAMAI. Índice 2. PDF del Tomo I de los antecedentes. Página 124.



Por su parte, la Regla General de Interpretación 6 prevé que *«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 solo 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»*.

En la sentencia del 28 de julio de 2022, esta Sección analizó el alcance de la anterior regla y sostuvo que *«destaca esta regla que, mutatis mutandi, son aplicables las Reglas Generales de Interpretación anteriores (de la 1 a la 5), entendiendo que solo pueden compararse subpartidas del mismo nivel (como también ocurre en este caso). De esta forma, en concordancia con la Regla General de Interpretación 1, la clasificación cuando dos subpartidas pertenecen a una misma partida también deberá tener en cuenta los textos de las subpartidas, las notas de sección y las notas de capítulo»*⁸ (subraya la Sala).

Para el caso bajo examen, las partes están de acuerdo en que la partida aplicable a nivel de cuatro dígitos es la 17.02. Es decir que no existe discusión en que el producto importado pertenece a la Sección IV (productos de las industrias alimentarias; bebidas, líquidos alcohólicos y vinagre; tabaco y sucedáneos del tabaco elaborados⁹), Capítulo 17 (azúcares y artículos de confitería) y partida 17.02 (los demás azúcares, incluidos la lactosa, maltosa, glucosa y fructuosa -levulosa- químicamente puras, en estado sólido; jarabe de azúcar sin adición de aromatizantes ni colorantes; sucedáneos de la miel, incluso mezclados con miel natural; azúcar y melaza caramelizados).

A nivel de seis dígitos, la demandante sostiene que debe clasificarse la mercancía en la subpartida 1702.30 (*«glucosa y jarabe de glucosa, sin fructuosa o con un contenido de fructuosa, calculado sobre producto seco, inferior al 20% en peso»*), y a nivel de diez dígitos en la 1702.30.90.00 (las demás)¹⁰. Por su parte, la DIAN propone la clasificación en la subpartida 1702.90 (*«los demás, incluido el azúcar invertido y demás azúcares y jarabes de azúcar, con un contenido de fructuosa sobre producto seco de 50% en peso»*), que se desdobra en la 1702.90.90.00 (los demás)¹¹.

Para determinar cuál es la correcta, se observa que la apelante sostuvo que la DIAN desconoció que el Maltrin M180 es una maltodextrina, cuyas moléculas son químicamente glucosa, según se demostró por el estudio técnico aportado en el trámite de fiscalización. Además, destacó que la mercancía importada no tiene fructuosa, por lo que procede su clasificación en la subpartida 1702.30.90.00.

Para verificar estas afirmaciones, es necesario analizar las pruebas que obran en el expediente sobre la composición del Maltrin M180. Para estos efectos, se evidencia que la DIAN realizó el análisis fisicoquímico de una muestra tomada del mismo producto, pero importado el 25 de agosto de 2015, con base en lo cual elaboró el siguiente reporte (subraya la Sala)¹²:

⁸ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 11001-03-24-000-2020-00279-00 (25423). Sentencia del 28 de julio de 2022. CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

⁹ Los textos de la Sección IV, así como del Capítulo 17, las partidas y subpartidas que serán analizados en estas providencia pueden ser consultados en el siguiente enlace: [1573847591189_48297- Anexos.pdf](https://www.consejodeestado.gov.co/Anexos/1573847591189_48297-Anexos.pdf) ([suin-juriscol.gov.co](https://www.consejodeestado.gov.co/)).

¹⁰ Al mismo nivel de esta subpartida se encuentran: la 1702.30.10.00 (con un contenido de glucosa superior o igual al 99% en peso, expresado en glucosa anhidra, calculado sobre producto seco -dextrosa) y la 1702.30.20.00 (jarabe de glucosa).

¹¹ Al mismo nivel de esta subpartida se encuentran: la 1702.90.10.00 (sucedáneos de la miel, incluso mezclados con miel natural), 1702.90.20.00 (azúcares y melaza caramelizados), 1702.90.30.00 (azúcares con adición de aromatizante o colorante), 1702.90.40.00 (los demás jarabes) y

¹² SAMAI. Índice 2. PDF del Tomo I de antecedentes. Páginas 103 a 104.



«Código de muestra»	2015-0872
Declaración de importación	Autoadhesivo 07500271174749 de 2015-08-25 (Según rótulo para muestras)
Descripción de la muestra	Se recibe para análisis una muestra de sustancia sólida, debidamente empacada y rotulada, contenida en una bolsa plástica sellada de aspecto metalizado
Referencia	M180 (18-20) (según rótulo para muestras) Muestra Laboratorio DIAN Medellín 2015-0152
Apariencia	Sólido de aspecto cristalino, finamente dividido. La muestra no contiene colorantes ni aromatizantes. El estado sólido de la muestra permite descartar que corresponde a un jarabe o a miel y sus sucedáneos. No se encuentra caramelizado.
Espectroscopia Infrarroja con Transformadas de Fourier (FT-IR)	La muestra presenta un espectro que se identifica con una estructura de tipo maltodextrina. <u>El espectro no corresponde con fructuosa ni sacarosa químicamente pura.</u>
Cromatografía líquida de alta eficiencia (HPLC-RID)	<u>El análisis realizado no detectó la presencia de lactosa ni de glucosa.</u> Se descarta que la muestra corresponda a azúcar invertido.
Contenido de azúcares reductores expresado como Dextrosa (DE)%	<u>17,4</u>
Contenido de Fructuosa (%)	<u>≤1,6</u>
Conclusión	La muestra analizada corresponde a azúcar tipo Maltodextrina, en estado sólido, con las características antes reportadas».

Con base en el análisis, el jefe de la Coordinación del Servicio de Arancel le informó al Jefe de División de Gestión de la Operación Aduanera de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Medellín que la muestra «se trata de un azúcar tipo maltodextrina en estado sólido, sin presencia de lactosa ni glucosa, descartando que el producto corresponda a azúcar invertido; con un contenido de azúcares reductores expresados en dextrosa sobre materia seca superior al 10% pero inferior al 20%, el cual se clasifica en la Subpartida **1702.90.90.00** del arancel de Aduanas(...)»¹³ (subraya la Sala).

De conformidad con lo anterior, se observa que la ficha técnica elaborada por el productor, y que fue aportada en el trámite administrativo, señala que el Maltrin M180 tiene las siguientes características fisicoquímicas (subraya la Sala)¹⁴:

«Dextrosa equivalente	<u>16.5 – 19.9</u>
Humedad	6% Max
Cenizas	0.5% Max
pH (Solución al 20%)	4.0 – 4.7
Densidad aparente	0.55 – 0.77 g/cm ³ »

Como anexo a la respuesta al requerimiento especial aduanero, Insaltec S.A.S. aportó el estudio técnico que analizó el Maltrin M100 y el M180 elaborado por León Felipe Otálvaro (cuya idoneidad técnica y profesional no fue discutida por la DIAN en el trámite administrativo ni en el judicial).

En este concepto se señala que, químicamente, las maltodextrinas «están compuestas de unidades de D-glucosa (monosacárido, G), las cuales están unidas a través de enlaces glicosídicos 1,4 para formar **oligómeros de glucosa de longitud variable** y por consiguiente de diferente peso molecular (...) El mismo análisis puede hacerse para el producto MALTRIN-M180 y se establece que es una mezcla de oligómeros de glucosa»¹⁵ (negrilla del original y subraya la Sala).

Luego de la anterior afirmación, el estudio técnico expuso lo siguiente:

¹³ Ibidem. Página 119.

¹⁴ Ibidem. Página 55.

¹⁵ Ibidem. Páginas 248 a 249.



«Adicionalmente, para clasificar un producto como maltodextrina debe cumplir que los equivalentes de dextrosa (dextrosa es un sinónimo de glucosa) sean inferiores al 20%; este tecnicismo se realiza con el fin de diferenciar las maltodextrinas de los jarabes de glucosa que, al igual que las maltodextrinas, también son obtenidos a través de la hidrólisis de del almidón. Por lo tanto, un jarabe de glucosa corresponde a aquellas mezclas provenientes de la hidrólisis del almidón que tienen equivalentes de dextrosa mayor al 20%. También es válido interpretar que el grado de hidrólisis del almidón para producir maltodextrinas está indicado con el valor de equivalentes de dextrosa (glucosa). Una maltodextrina que presenta un valor alto de equivalentes de dextrosa (glucosa) indica que ésta se produjo por un mayor grado de hidrólisis del almidón, y por lo tanto la maltodextrina exhibe menor peso molecular promedio en comparación con una maltodextrina que tenga menor valor de equivalentes de dextrosa (glucosa) (...)»¹⁶ (subraya la Sala).

Ahora, en la liquidación oficial de revisión, consta que la DIAN analizó los documentos antes expuestos, con base en lo cual distinguió técnicamente la maltodextrina de la glucosa comercial, al señalar lo siguiente:

«Se desprende de manera coincidente de los textos citados previamente, que como se ha venido diciendo, el contenido de azúcares reductores expresado como dextrosa equivalente es un elemento determinante para caracterizar las maltodextrinas y para definir la clasificación arancelaria de los azúcares. La conclusión no es otra diferente a que el producto de la hidrólisis de almidón lleva a obtener:

- Glucosa y jarabe de glucosa cuando los valores de azúcares reductores expresados como dextrosa equivalente son mayores o iguales a 20%.
- Maltodextrinas cuando los valores de azúcares reductores expresados como dextrosa equivalente son menores a 20%.

(...)

Se tiene entonces que al considerar los contenidos de azúcares reductores expresados como dextrosa en la referencia M180 (18-20), se evidencia que se trata de valores inferiores al 20% teniendo en cuenta lo reportado por el importador en las fichas técnicas aportadas y además ratificado en muestras analizadas por el laboratorio de la DIAN. La consecuencia lógica es que no se trata productos que se puedan considerar como glucosas pues aun cuando provienen de almidón hidrolizado (como también ocurre con las glucosas comerciales), no se alcanzó el nivel de hidrólisis o ruptura de enlaces necesario para generar una cantidad de azúcares reductores que supere el límite necesario para considerar los productos como glucosas

Acudiendo entonces a la invocada Regla General Interpretativa 6 y acatando los textos de las subpartidas en consideración 1702.30 y 1702.90, se descarta la primera de las subpartida para clasificar la referencia M180, pues dicha subpartida comprende la glucosa y jarabe de glucosa, sin fructuosa o con un contenido de fructuosa, calculado sobre producto seco, inferior al 20% en peso y como se ha venido diciendo, estas referencias presentan contenidos de azúcares reductores menores a los característicos para la glucosa y el jarabe de glucosa»¹⁷ (negrilla del original y subraya la Sala).

De lo expuesto, la Sala destaca que la DIAN no desacredita la afirmación del estudio técnico aportado por la importadora de que el Maltrin M180 contiene dextrosa, que es químicamente glucosa. Sin embargo, como el mismo estudio señala, el producto resultado de la hidrólisis de almidón puede considerarse maltodextrina, si su contenido de dextrosa es inferior al 20%, o glucosa, cuando la dextrosa es igual o superior al 20%.

Ahora bien, como se observó de la transcripción de la liquidación oficial de revisión de valor, la DIAN consideró que lo anterior tiene relevancia para determinar la clasificación arancelaria a nivel de seis dígitos, pues afirmó que la subpartida

¹⁶ *Ibidem*. Página 249.

¹⁷ SAMAI. Índice 2. PDF del Tomo II de los antecedentes. Página 225.



invocada por la demandante 1702.30 solo corresponde a glucosa y jarabe de glucosa, entendida como el producto resultado de un proceso de hidrólisis de almidón cuyo contenido de dextrosa es superior o igual al 20%. Sin embargo, a la luz del análisis de laboratorio y de la ficha técnica del productor, el Maltrin M180 no puede considerarse arancelariamente como glucosa comercial, sino maltodextrina, pues su contenido de dextrosa es inferior al 20%. Pese a lo anterior, la demandante no presentó algún argumento o alguna prueba tendiente a demostrar que la anterior afirmación es falsa o que el porcentaje de dextrosa presente en la mercancía importada no tiene relevancia para su clasificación arancelaria.

En todo caso, la distinción entre maltodextrina y glucosa es reconocida por las notas explicativas del sistema armonizado transcritas por la actora en su demanda¹⁸, donde señala que a la partida 17.02 pertenecen *«Las maltodextrinas (o dextrimaltosas), obtenidas por el mismo procedimiento que las glucosas comerciales (...) Sin embargo, solo se clasifican en esta partida los productos con un contenido de azúcares reductores superior al 10% pero inferior al 20% expresados en dextrosa sobre materia seca. Los de contenido inferior o igual al 10% se clasifican en la partida 35.05»*¹⁹.

Así mismo, dichas notas explicativas indican que a la partida 17.02 también pertenece la glucosa que *«se encuentra en las frutas y en la miel»* y precisa que *«La glucosa comercial se obtiene por hidrólisis de almidón o fécula, realizada por vía ácida o enzimática o por combinación de ambos procedimientos (...) Su contenido de azúcares reductores expresado en dextrosa sobre materia seca es superior o igual al 20%»*²⁰.

Con base en lo anterior, la Sala concluye que le asiste la razón a la DIAN al señalar que, para efectos arancelarios, solo puede considerarse glucosa aquel producto obtenido de la hidrólisis de almidón o fécula cuyo contenido de azúcares reductores expresados en dextrosa sobre materia seca es igual o superior al 20%, característica que no cumple el Maltrin M180 según el análisis de laboratorio (que detectó que era del 17,4%) y la ficha técnica del productor (que indica que varía entre 16,5% y 19,9%).

La recurrente sostuvo que el análisis de laboratorio realizado por la DIAN es erróneo porque no utilizó una técnica altamente sensible para detectar glucosa a pesar de que la subpartida 1702.30.90.00 expresamente procede para la clasificación de glucosa. Además, indicó que el análisis de la autoridad aduanera fue debidamente desacreditado por el estudio técnico elaborado por León Felipe Otálvaro al demostrar que las maltodextrinas están conformadas por glucosa.

Sobre este punto, es cierto que el análisis fisicoquímico realizado por la DIAN señaló que no se detectó glucosa. Sin embargo, atendiendo la distinción entre maltodextrina y glucosa comercial realizada por la DIAN, y que no fue desvirtuada por la demandante, esta conclusión solo se refiere a que el producto analizado no contenía azúcares reductores expresados en dextrosa sobre materia seca igual o superior al 20%.

Así mismo, se observa que la liquidación oficial de revisión de valor señaló que *«(...) los resultados de la cromatografía líquida de alta eficiencia informan que no se detectó la presencia de lactosa ni de glucosa, pero no afirma que la muestra no contiene glucosa»*²¹ (subraya la Sala) y

¹⁸ La Sala precisa que la actora no identifica de donde tomó la transcripción. No obstante, se observa que ella coincide con la nota Versión Única en Español de las Notas Explicativas del Sistema Armonizado (VUENESA) publicada por la Secretaría General de la CAN, que puede ser examinada en el siguiente enlace: <https://www.dane.gov.co/files/sen/nomenclatura/SA2007.pdf>

¹⁹ SAMAI. Índice 2. PDF del expediente judicial. Página 8.

²⁰ Cfr. <https://www.dane.gov.co/files/sen/nomenclatura/SA2007.pdf>

²¹ SAMAI. Índice 2. PDF del Tomo II de los antecedentes. Página 217.



luego explica que «Como se expondrá a continuación, *este poder reductor o contenido de azúcares reductores no coincide necesariamente con el contenido de glucosa (aun cuando para la medición de dicho poder de dextrosa o glucosa químicamente pura si se utiliza como referente), en esa medida la reglamentación en materia arancelaria se refiere es al contenido de azúcares reductores expresados en dextrosa sobre materia seca y no al porcentaje de glucosa presente. Esto último explica porqué el Laboratorio se ocupó de determinar con precisión el contenido de azúcares reductores expresados como dextrosa pero no se ocupó en utilizar una técnica altamente sensible para la detección de glucosa»*²² (subraya la Sala).

Según lo anterior, la DIAN no niega que las maltodextrinas están conformadas químicamente por glucosa, como lo señala el estudio técnico aportado por la actora, sino que considera que este hecho no es importante para clasificar arancelariamente el producto importado porque, para estos efectos, solo es relevante su poder reductor o contenido de azúcares reductores expresado en dextrosa sobre producto seco. Conclusión que resulta acertada según las notas explicativas del sistema armonizado invocadas por la demandante.

La apelante también sostuvo que el *a quo* valoró erróneamente la carga de la prueba, pues no se percató que la DIAN no desvirtuó la presunción de veracidad de la declaración de importación. Además, indicó que, ante la existencia de dudas, debió corroborar el análisis de laboratorio realizado por la autoridad aduanera mediante el decreto de pruebas de oficio.

Sobre este punto, para la Sala, lo expuesto previamente demuestra suficientemente que el Maltrin M180 no puede ser clasificado en la subpartida 1702.30.90.00 porque, se reitera, no es considerado glucosa para efectos arancelarios debido a que su contenido de azúcares reductores expresado en dextrosa sobre producto seco es inferior al 20%. De esta forma, la DIAN desvirtuó la presunción de veracidad de la declaración de importación.

Además, se destaca que los actos administrativos acusados gozan de la presunción de legalidad, según lo dispuesto en el artículo 88 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, de tal modo que la demandante es quien tenía la carga de demostrar que los fundamentos de la DIAN para rechazar la clasificación arancelaria declarada son erróneos, lo cual no ocurrió, según se expuso.

Por lo anterior, se advierte que en este caso no es necesario que el Tribunal o esta Sección decreten pruebas de oficio para esclarecer la verdad, pues los documentos que obran en el expediente son suficientes para tener certeza que, en este caso, no procede la clasificación en la subpartida 1702.30.90.00. Sin perjuicio de ello, se insiste que la carga de la prueba es de la demandante y, en esa medida, era a quien le correspondía aportar los elementos de juicio requeridos para desestimar el análisis de laboratorio realizado por la DIAN.

La demandante sostuvo que la DIAN expidió la Resolución Nro. 002798 del 25 de abril de 2017, que clasificó el Maltrin M200 en la subpartida 1702.30.90.00. Entonces, comoquiera que, según la actora, este producto tiene características idénticas al Maltrin M180, procede su clasificación en esa misma subpartida.

Sobre este punto, la Sala evidencia que el mencionado acto puso de presente que el Maltrin M200 contiene dextrosa equivalente entre 20% y 23%²³. Además, al igual

²² *Ibidem*.

²³ SAMAI. Índice 2. PDF del expediente judicial. Página 184.



que en los actos acusados, la DIAN tuvo en cuenta que «la glucosa comercial se obtiene por hidrólisis de almidón o fécula, realizada por vía ácida o enzimática o por combinación de ambos procedimientos. Siempre contiene, además de dextrosa, una proporción variable de di-, tri- y otros polisacáridos (maltosa, maltotriosa, etc.). Su contenido en azúcares reductores expresado en dextrosa sobre materia seca es superior o igual al 20%»²⁴.

Como se observa, el Maltrin M180 y el M200 no son productos idénticos porque, mientras el primero corresponde a una maltodextrina en razón a su contenido de azúcares reductores expresados en dextrosa sobre producto seco inferiores al 20%, el segundo se considera arancelariamente glucosa comercial ya que tiene en un porcentaje de dextrosa expresado sobre producto seco igual o superior al 20%. Por lo anterior, no es extensible a este caso la clasificación contenida en la Resolución Nro. 002798.

Finalmente, la apelante afirmó que el *a quo* no explicó por qué el Maltrin M180 debe clasificarse en la subpartida 1702.90.90.00 a pesar de que, con base en una interpretación gramatical, esta clasificación solo procede frente a los azúcares con un contenido de fructuosa sobre producto seco de 50% en peso. Además, indicó que el Tribunal se limitó a señalar, sin mayor análisis, que esta es la clasificación arancelaria correcta en aplicación de la Resolución Nro. 000071 de 2015.

Para decidir este punto, se pone de presente que la resolución invocada por la sentencia de primera instancia no clasificó el Maltrin M180²⁵, por lo que no es vinculante para este caso.

Empero, tal como lo explicó la DIAN en los actos acusados, las características de la mercancía importada no coinciden con los textos de las subpartida 1702.11.00.00 (lactosa y jarabe de lactosa), 1702.20 (azúcar y jarabe de arce -maple-), 1702.30 (glucosa y jarabe de glucosa, sin fructuosa o con un contenido de fructuosa, calculado sobre producto en seco, inferior al 20% en seco), 1702.40 (glucosa y jarabe de glucosa, con un contenido de fructuosa sobre producto seco superior o igual al 20% pero inferior al 50%, en peso, excepto del azúcar invertido), 1702.50 (fructuosa químicamente pura) y 1702.60 (las demás fructuosa y jarabe de fructuosa, con un contenido de fructuosa sobre producto seco superior al 50% en peso, excepto el azúcar invertido).

Por lo anterior, la única subpartida aplicable a este caso es la 1702.90 que es residual, pues corresponde a «Los demás, incluido el azúcar invertido y demás azúcares y jarabes de azúcar, con un contenido de fructuosa sobre producto seco de 50% de peso».

Contrario a lo dicho por la actora, el texto de subpartida transcrita no permite concluir que solo se clasifican en ella los demás azúcares que tengan un contenido de fructuosa sobre producto seco de 50% en peso. Esto es así porque, bajo esta interpretación, no podrían clasificarse en la subpartida 1702.90 la maltosa, a pesar de que el texto de la partida 17.02 señala que pertenecen a ella²⁶, tal como lo señaló la DIAN en la liquidación oficial de revisión de valor²⁷.

²⁴ *Ibidem*. Página 188.

²⁵ SAMAI. Índice 2. PDF del Tomo I de los antecedentes. Páginas 12 a 13.

²⁶ El texto de esta partida es el siguiente: 17.02 los demás azúcares, incluidos la lactosa, maltosa, glucosa y fructuosa (levulosa) químicamente puras, en estado sólido; jarabe de azúcar sin adición de aromatizantes ni colorantes; sucedáneos de la miel, incluso mezclados con miel natural; azúcar y melaza caramelizados

²⁷ SAMAI. Índice 2. PDF del Tomo II de los antecedentes. Página 229.



De esta forma, a nivel de diez dígitos, la clasificación correcta es la 1702.90.90.00 (las demás), pues el Maltrin M180 no cumple con el texto de las demás subpartidas de este nivel²⁸.

Con base en lo expuesto, este cargo de la apelación no prospera.

2. Sobre la infracción del TLC suscrito entre Colombia y Estados Unidos de América y el derecho al debido proceso

La demandante sostuvo que la DIAN violó su derecho al debido proceso porque rechazó el origen de la mercancía en el procedimiento de fiscalización sin adelantar el trámite de verificación de origen del artículo 4.18 del TLC.

Para decidir este cargo de la apelación, la Sala reiterara la postura de la sentencia del 26 de agosto de 2021²⁹, que resolvió un caso idéntico al de la referencia y en el que también actuaron como partes Insaltec S.A.S. y la DIAN.

En dicha providencia se puso de presente que el artículo 4.18 del TLC establece que, «*Para propósitos de determinar si una mercancía importada a su territorio proveniente del territorio de otra Parte es una mercancía originaria, la Parte importadora podrá conducir una verificación*». No obstante, el numeral segundo del artículo 4.19 *ibidem* dispone que «*Una Parte podrá negar el trato arancelario preferencial a una mercancía si el importador no cumple con cualquiera de los requisitos de este Capítulo (Capítulo 4 que regula los criterios de origen)*» [paréntesis de la Sala].

La sentencia reiterada expuso que el artículo 121 del Decreto 2685 de 1999 establece que el certificado de origen se considera un documento soporte en el régimen ordinario de importación. En concordancia, esta Sección señaló que el importador es el responsable directo de la veracidad, exactitud e integridad de los datos consignados en las declaraciones de importación, «*así como de los documentos que la soportan*»³⁰, por lo que tiene la carga de probar la información necesaria para acreditar dichos datos ante la autoridad aduanera.

Con base en lo anterior, la providencia reiterada concluyó que, «*si bien es cierto que el artículo 4.18 del TLC establece un procedimiento especial de verificación, esto no impide que se adelante el procedimiento de fiscalización por parte de la DIAN*». En consecuencia, en este caso no se violó el derecho al debido proceso del demandado porque la autoridad aduanera haya negado el trato arancelario preferencial por considerar que la mercancía importada no es originaria de Estados Unidos de América dentro del trámite de fiscalización.

La recurrente también sostuvo que la DIAN infringió el artículo 4.15 del TLC porque dicha norma no establece que el certificado de origen deba indicar el criterio de origen aplicado. Además, señaló que, aunque este requisito fue previsto por el artículo 67 del Decreto 730 de 2012³¹, debió darse aplicación preferente al tratado internacional, pues así lo prevé el artículo 65 del mismo decreto.

²⁸ Estas son la 1702.90.10.00 (sucedáneos de la miel, incluso los mezclados con miel natural), la 1702.90.20.00 (azúcar y melaza caramelizados), la 1702.90.30.00 (azúcares con adición de aromatizante o colorante) y la 1702.90.40.00 (los demás jarabes).

²⁹ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 76001-23-33-000-2018-00322-01 (24885). Sentencia del 26 de agosto de 2021. CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

³⁰ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 76001-23-31-000-2009-00819-01 (20774). Sentencia del 9 de mayo de 2019. CP: Stella Jeannette Carvajal Basto.

³¹ Por el cual se da cumplimiento a los compromisos adquiridos por Colombia en virtud del Acuerdo de Promoción Comercial entre la República de Colombia y los Estados Unidos de América.



Este punto también fue objeto de análisis en la sentencia del 26 de agosto de 2021, por lo que se reiterará a continuación. En esa oportunidad la Sala expuso que el numeral segundo del artículo 4.15 del TLC establece que el certificado de origen no debe constar en un formato preestablecido, siempre que la certificación sea de forma escrita o electrónica, «*incluyendo pero no limitado a los siguientes elementos:*». Entonces, aunque es cierto que, esta norma no exige que la certificación contenga el criterio de origen utilizado, según el aparte transcrito, las partes pueden exigir requisitos adicionales, atendiendo a la expresión «*pero no limitado*». Con base en esto, el artículo 67 del Decreto 730 de 2012 dispuso que la certificación de origen también debe incluir la «*regla o criterio de origen que cumple la mercancía, incluyendo, si fuera el caso, la especificación del cambio de clasificación arancelario o el método y valor de contenido regional que cumple la mercancía*».

Además, la sentencia reiterada puso de presente que el párrafo del artículo 65 del Decreto 730 de 2012 establece que «*En caso de discrepancia entre lo previsto por el presente Decreto y el Capítulo Cuatro del Acuerdo, prevalecerá este último*». Sin embargo, según lo expuesto, no existe ninguna discrepancia normativa sobre los requisitos del certificado de origen entre el decreto y el Acuerdo porque el mismo TLC permite que el ordenamiento jurídico interno los adicione.

De otro lado, la actora señaló que la DIAN desconoció que el artículo 17 del Decreto 730 de 2012 prohíbe aplicar el SAFP a los productos agrícolas originarios de Estados Unidos de América, como lo es la mercancía importada, según se demostró con el certificado de origen y según se indicó en la declaración de importación. No obstante, según se expuso, la DIAN rechazó válidamente el certificado de origen aportado como soporte de la operación de importación porque no cumplió con los requisitos legales y, en consecuencia, la mercancía importada no puede considerarse originaria de Estados Unidos de América.

Estos cargos de la apelación tampoco prosperan.

3. Sobre la violación de los principios de buena fe y de confianza legítima

La actora sostuvo que la sanción impuesta por la DIAN no valoró que actuó de forma diligente, la falta de intención de defraudar al Estado y que confió legítimamente en que el agente de aduanas realizaría la declaración de importación clasificando correctamente la mercancía porque es su responsabilidad, según lo previsto en el artículo 27-2 del Decreto 2685 de 1999.

Este punto también fue objeto de estudio en la sentencia reiterada del 26 de agosto de 2021, para lo cual se puso de presente que el artículo 4.19 del TLC y el artículo 121 del Decreto 2685 de 1999 establecen que el importador es responsable de la veracidad y exactitud de la declaración y de los documentos soporte del origen de la mercancía. En consecuencia, no se vulnera el principio de buena fe ni el de confianza legítima por el simple hecho de que se imponga la sanción por inexactitud a Insaltec S.A.S.

De otro lado, la sentencia reiterada señaló que el numeral tercero del artículo 4.19 del mencionado tratado dispone que las partes no podrán sancionar al importador por solicitar un trato arancelario preferencial inválido, si el importador «*no incurrió en negligencia, negligencia sustancial o fraude, al realizar la solicitud y pague cualquier derecho aduanero adeudado*». En otras palabras, en estos eventos, no procede la sanción al importador por errores del certificado de origen si se cumplen dos supuestos: i) que



el interesado no actúe con negligencia o por fraude y *ii*) que el interesado realice el pago efectivo de los tributos adeudados.

Empero, en este caso no existen pruebas de que Insaltec S.A.S. pagó los tributos aduaneros adeudados por el rechazo del trato arancelario preferencial, por lo que no se cumple este supuesto para ser exonerado de sanción.

En todo caso, al igual que ocurrió en la sentencia del 26 de agosto de 2021, para este caso, la liquidación oficial de revisión de valor analizó la conducta del importador conforme a la responsabilidad que le corresponde a un profesional, pues señaló lo siguiente:

«(...) el sólo hecho de realizar actividades de comercio que involucran la importación de mercancías, es suficiente motivo para presumir el conocimiento de la responsabilidad que, para el sujeto actuante, ello le implica, lo que de suyo acarrea el deber de cuidado que debe guardar frente a todos los trámites y requisitos que el ejercicio de esta actividad entraña; especialmente si ello se da en el giro normal de los negocios legalmente amparados y reglamentados por la ley. Por lo tanto, en el caso que se examina, no es convincente el argumento de la ausencia de culpa, ni siquiera con la pretensión de escudarse en la gestión del agente de aduanas (...)» (subraya la Sala)³².

De conformidad con lo anterior, no prospera este cargo de la apelación.

4. Sobre la condena en costas

La demandante no propuso ningún reparo con relación a la condena en costas de primera instancia, por lo que este aspecto no será objeto de estudio.

De otro lado, no se impondrá condena en costas en esta instancia porque no fue demostrada su causación, tal como lo exige el artículo 365 del Código General del Proceso, aplicable en virtud del artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

5. Conclusión

No prosperó ningún cargo de la apelación, por lo que la Sala confirmará la sentencia de primera instancia. Además, no habrá condena en costas en esta instancia.

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

FALLA

1. **Confirmar** la sentencia de primera instancia proferida por el Tribunal Administrativo de Bolívar, Sala de Decisión Nro. 2, el 19 de noviembre de 2021.
2. Sin condena en costas en esta instancia.
3. **Reconocer** personería a la abogada Ivonne Melissa Montoya Cedeño, como apoderada de la DIAN, en los términos del poder obrante en el índice 11 de Samai.

³² SAMAI. Índice 2. PDF del Tomo II de los antecedentes. Página 240.



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

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

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN