CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERA PONENTE: **MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

Bogotá, D. C., diez (10) de marzo de dos mil veintidós (2022)

Referencia	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación	25000-23-37-000-2015-01704-01 (25133)
Demandante	CARBONES DEL CERREJÓN LIMITED
Demandado	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES, DIAN
Temas	Impuesto sobre la renta y complementarios. Año gravable 2010. IVA descontable por la importación de maquinaria pesada para industrias básicas.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por Carbones del Cerrejón Limited contra la sentencia del 11 de septiembre de 2019, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que decidió:

> *«**PRIMERO. DECLÁRESE** la nulidad parcial de la Liquidación Oficial No. 312412014000039 del 26 de marzo de 2014 y la Resolución No. 900340 del 22 de abril de 2015, proferidas por la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes – DIAN.*
>
> ***SEGUNDO.** En consecuencia, a título de restablecimiento **TÉNGASE** como liquidación la efectuada por la Sala en la parte motiva de esta providencia.*
>
> ***TERCERO.** Sin condena en costas.*
>
> *(…)»*[1].

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Carbones del Cerrejón Limited presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios por el año gravable 2010, liquidando como descuento tributario el IVA pagado en la importación temporal de maquinaria pesada, (renglón 70) por valor de $29.040’792.000 y determinando como valor a pagar (renglón 81) la suma de $215.834’874.000.

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (en adelante DIAN) profirió el Requerimiento Especial Nro. 312382013000139 del 28 de junio de 2013. Este acto propuso rechazar el total del IVA descontable declarado por no cumplir los requisitos del artículo 258-2 del Estatuto Tributario.

La sociedad se opuso al requerimiento especial mediante escrito del 2 de octubre de 2013, cuyos argumentos no fueron acogidos por la DIAN. En consecuencia la DIAN profirió la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 312412014000039 del 26 de marzo de 2014, rechazando: IVA descontable por valor de $29.040’792.000,

[1] Folio 330 reverso del cuaderno 1.

incrementando así el saldo a pagar a $244.875’666.000, e imponiendo sanción por inexactitud del 160% por valor de $46.465’267.000.

Carbones del Cerrejón Limited presentó recurso de reconsideración el 26 de mayo de 2014. No obstante, la DIAN confirmó íntegramente su decisión mediante la Resolución Nro. 900340 del 22 de abril de 2015.

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), Carbones del Cerrejón Limited formuló las siguientes pretensiones:

> *«**1. PRETENSIONES***
>
> *A. Solicito que se declare la **nulidad** de la Liquidación Oficial No. 312412014000039 del 26 de marzo de 2014, relativa al impuesto de renta determinado por Carbones del Cerrejón Limited para el periodo gravable 2010 mediante la cual la DIAN rechazó el descuento en el impuesto de renta correspondiente del IVA pagado en la importación de maquinaria pesada para la industria básica establecido en la declaración de renta de Carbones del Cerrejón Limited por el año gravable 2010.*
>
> *B. Solicito que se declare la **nulidad** de la Resolución 900340 del 22 de abril de 2005* (sic) *por medio de la cual se decide el recurso de reconsideración presentado por Carbones del Cerrejón Limited en contra de la liquidación oficial No. 312412014000039 relativa al impuesto de renta determinado por Carbones del Cerrejón para el periodo gravable 2010.*
>
> *A título de **restablecimiento del derecho**, de manera respetuosa, solicito que:*
>
> *A. Se declare la improcedencia del rechazo efectuado por la DIAN al descuento del IVA pagado en la importación de maquinaria pesada para la industria básica establecido en el artículo 258-2 del Estatuto Tributario liquidado en la declaración de renta presentada por Carbones del Cerrejón Limited el 12 de abril de 2011 relativa al año gravable 2010.*
>
> *B. Se declare que resulta improcedente el que se imponga la sanción por inexactitud a la que se refieren los artículos 647 y 647-1 del Estatuto Tributario que pretende imponerse a Carbones del Cerrejón como consecuencia del rechazo efectuado por la DIAN al descuento del IVA pagado en la importación de maquinaria pesada para la industria básica establecido en el artículo 258-2 del Estatuto Tributario liquidado en la declaración de renta presentada por Carbones del Cerrejón Limited el 12 de abril de 2011 relativa al año gravable 2010.*
>
> *C. Se declare que la declaración de renta presentada por Carbones del Cerrejón Limited el 12 de abril de 2011 relativa al año gravable 2010 con número 91000108982890, se encuentra en firme»*[2]*.*

Como sustento de estas pretensiones, Carbones del Cerrejón Limited invocó como normas violadas los artículos 6, 84, 95, 122, 150, 189, 228 y 338 de la Constitución; los artículos 42, 44 y 80 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo; y los artículos 258-2 y 683 del Estatuto Tributario.

Los cargos de nulidad se resumen, así:

1. La DIAN exigió el cumplimiento de un requisito no previsto por la ley.

El artículo 258- 2 del Estatuto Tributario establece que es descontable el IVA pagado por el importador de maquinaria pesada para industrias básicas, entre las cuales

[2] Folios 6 a 7 del cuaderno 1.

SC 5780-6

está la minería. El Decreto 1494 de 1978 señala que se considera industria básica la exploración y la explotación minera. Según la Ley 685 de 2001, la exploración consiste en trabajos para determinar la existencia y ubicación del mineral, la geometría del depósito, la viabilidad técnica de su extracción y el impacto sobre el medio ambiente. Y, de acuerdo con los artículos 72 y 95 del Código de Minas, la explotación comprende la extracción, el acopio, el beneficio, el transporte, la comercialización y el cierre y abandono de montajes e infraestructura.

En el caso bajo examen, Carbones del Cerrejón Limited importó maquinaria pesada destinada a la minería de carbón, hecho que fue demostrado mediante diferentes documentos (declaraciones de importación, certificado suscrito por el revisor fiscal, fotos, facturas y certificaciones expedidas por el Ministerio de Comercio Industria y Turismo). Por este motivo, la DIAN señaló que *«se tiene claro que efectivamente fueron destinados a la industria básica de la minería de carbón»*[3].

Pese a este reconocimiento, la autoridad tributaria rechazó el IVA descontable declarado porque las declaraciones de importación no señalaron en la descripción de la mercancía que se trataba de maquinaria pesada para industrias básicas. Para estos efectos, la entidad se fundamentó en el Decreto 2235 de 2012 y en el Concepto Nro. 070217 de 2002, lo que no es aplicable en el caso bajo examen.

En efecto, el Decreto 2235 de 2012 fue proferido luego del período gravable objeto de fiscalización (2010). Además, este decreto es ajeno a la materia, pues reglamentó el artículo 106 de la Ley 1450 de 2011 que prohibió la utilización de maquinaria pesada sin la previa obtención de un título minero para combatir la minería ilegal, no fue para efectos tributarios.

De otro lado, el Concepto Nro. 070217 de 2002 exige que la descripción de la mercancía contenida en la declaración de importación y los documentos soporte expresamente señalen que se trata de maquinaria pesada para industrias básicas. Sin embargo, este requisito no fue previsto por el artículo 258-2 del Estatuto Tributario, de tal forma que su exigencia desconoce la regulación legal sobre la materia.

Respecto a la obligatoriedad del concepto, debe tenerse en cuenta que el artículo 264 de la Ley 223 de 1995 dispone que los contribuyentes pueden amparar su actuación con base en el concepto. Pero esto no significa que su contenido sea vinculante, de tal modo que no es posible crear un nuevo requisito mediante un concepto[4]. Entonces, para gozar del beneficio del artículo 258-2 del Estatuto Tributario basta que el importador acredite que la mercancía es maquinaria pesada para industrias básicas, pues de lo contrario la DIAN actuaría sin competencia, según lo previsto por los artículos 6, 122, 150, 209 y 338 de la Constitución.

En este mismo orden, la exigencia de un requisito no previsto por la ley desconoce la prohibición del artículo 84 de la Constitución, así como los principios de equidad

---

[3] La demandante hace esta cita entre comillas, pero no indica de donde fue tomada. Folio 16 del cuaderno 1.

[4] Sobre este punto, la demandante citó las siguientes providencias: *i)* Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 3667. Sentencia del 6 de diciembre de 1991. CP: Consuelo Sarria Olcos; *ii)* Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 11001-03-27-000-2001-00284-01 (12473). Sentencia del 29 de agosto de 2002. CP: Juan Ángel Palacio Hincapié; y *iii)* Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 11001-03-27-000-2002-00100-01 (13533). Sentencia del 25 de noviembre de 2004. CP: Juan Ángel Palacio Hincapié.

SC 5780-6

tributaria y de prevalencia del derecho sustancial sobre el formal de los artículos 95 y 228 *ibídem*, respectivamente.

La DIAN no discute que se trata de mercancía pesada para industrias básicas. Y, en todo caso, de la información contenida en las declaraciones de importación y las facturas soporte se deducía que la mercancía importada por su uso y características era maquinaria pesada para industrias básicas.

Debe tenerse en cuenta que el Estatuto Tributario prevé dos posibles beneficios por la importación de este tipo de mercancía: *i)* el descuento del IVA pagado al momento de la importación en el impuesto sobre la renta (artículo 258-2) y *ii)* la exclusión del IVA por la importación temporal de maquinaria no producida en el país (artículo 428). Según el Decreto 2803 de 1994 y el Concepto Nro. 070217 de 2002, para gozar del segundo beneficio es necesario que el Ministerio de Comercio Exterior certifique que la mercancía importada es maquinaria pesada para industrias básicas. Es decir que este requisito no fue previsto para el beneficio del descuento del IVA pagado en el impuesto de renta, por lo que no le es extensible su aplicación a este caso. Sin embargo, para reforzar el acervo probatorio, con la demanda se aportaron los respectivos certificados expedidos por el Ministerio que acreditan que la mercancía importada es maquinaria pesada para industrias básicas.

2. El descuento también aplica por la importación de repuestos y accesorios de maquinaria pesada para la industria básica.

Pretende la DIAN desconocer la totalidad de los descuentos por corresponder a la importación de partes, repuestos y accesorios, siendo que lo que se importó en la mayoría de los casos fueron bienes completos, y lo menor fueron las partes. Así, el valor importado por maquinaria pesada fue de $26.162’093.500 y el IVA correspondiente a las partes importadas fue de $2.878’698.192.

El requerimiento especial solicitó aportar pruebas que demostraran que la mercancía importada no es producida en el país. Sin embargo, no se entiende esta exigencia porque esta no está prevista en el artículo 258-2 del Estatuto Tributario, sino que fue establecida solo para la exclusión del IVA del artículo 428 *ibídem*.

El requerimiento especial se fundamentó normativamente en el Concepto Aduanero Nro. 86 de 1996 y en el Decreto 1803 de 1994, los cuales señalan que la importación de partes debe hacerse como unidad funcional para acceder a la exclusión del IVA. Es decir, que al momento de la importación debe declararse la subpartida arancelaria que corresponde a la máquina completa para gozar del beneficio del artículo 428 del Estatuto Tributario. Sin embargo, se reitera que esta norma no es aplicable al caso bajo examen, pues el objeto del debate es el descuento del IVA pagado con fundamento en el artículo 258-2 del Estatuto Tributario.

El demandante afirmó que, en la liquidación oficial de revisión y en la resolución que decide el recurso de reconsideración, la DIAN utilizó la definición de maquinaria pesada prevista en la Ley 1450 de 2011 y el Decreto 2235 de 2012. No obstante, estas disposiciones no son aplicables al caso bajo examen porque fueron proferidas con posterioridad al periodo fiscalizado. Además, reitera que las mismas se elaboraron para combatir la minería ilegal, por lo que no regulan nada relacionado con el artículo 258-2 del Estatuto Tributario. En todo caso, la lista de lo que se considera maquinaria en estas normas no es taxativa.

SC 5780-6

La DIAN no tuvo en cuenta que las partes (repuestos y accesorios) que fueron importados se contabilizaron como mayor valor de la máquina pesada para industrias básicas a la que estaban destinados, como lo certificó el revisor fiscal.

Además, la autoridad tributaria no precisó cuál fue la mercancía importada que no corresponde a maquinaria pesada, sino a simples accesorios y repuestos. La mayor precisión que hace, y que no es suficiente, consiste en afirmar que fueron importados motores, compresores de aire, transformadores, ruedas, montallantas, partes de camiones, escaleras eléctricas, brazos de pala y plumas. En todo caso, los actos acusados no tienen en cuenta que estos elementos son necesarios para el correcto funcionamiento de la respectiva máquina pesada.

Finalmente, la DIAN desconoció que el Consejo de Estado[5] reconoce que el beneficio del artículo 428 del Estatuto Tributario también opera por la importación de partes de la maquinaria pesada para industrias básicas, postura que es extensible a la interpretación del artículo 258-2 *ibídem*.

3. Falsa motivación de los actos acusados y violación del derecho al debido proceso.

Según los cargos expuestos en los acápites anteriores, la DIAN rechazó el descuento del IVA pagado sin una adecuada fundamentación, por lo que debe declararse la nulidad de los actos acusados.

4. No procede la sanción por inexactitud.

El artículo 647 del Estatuto Tributario señala que la sanción por inexactitud solo procede cuando son suministrados datos falsos o erróneos. Pero en este caso la información fue completa y veraz, pues las declaraciones de importación y las facturas acreditan que fue importada maquinaria pesada para industrias básicas. En todo caso, la contribuyente actuó de buena fe, hecho que no fue objetado por la DIAN y que impide la imposición de la sanción[6].

Oposición a la demanda

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

1. Sobre el cumplimiento de los requisitos para deducir el IVA pagado por la importación de maquinaria pesada para industrias básicas.

El artículo 258-2 del Estatuto Tributario, interpretado por el criterio literal de los artículos 27 y 28 del Código Civil, solo permite el descuento del IVA pagado por la importación de maquinaria pesada para industrias básicas siempre y cuando la declaración de importación expresamente describa el destino de la mercancía. Una interpretación en contrario desconoce el carácter restrictivo de los beneficios fiscales.

---

[5] La demandante citó las siguientes providencias: *i)* Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 5975. Sentencia del 4 de agosto de 1995. CP: Delio Gómez Leyva; y *ii)* Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 47001-23-31-000-2003-01293-01 (17626). Sentencia del 13 de diciembre de 2011. CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

[6] La demandante citó la siguiente providencia: Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 14781. Sentencia del 7 de diciembre de 2005. CP: María Inés Ortiz Barbosa.

SC 5780-6

En el caso bajo examen, Carbones del Cerrejón Limited incumplió su carga de la prueba porque no acreditó que las declaraciones de importación o las facturas expresamente señalaran que la mercancía importada es maquinaria pesada para industrias básicas. Tanto es así, que en la demanda se limitó a señalar que de la descripción contenida en la declaración se deducía que la mercancía era maquinaria pesada para industrias básicas.

La actora pretende hacer valer pruebas que fueron aportadas con posterioridad a la importación. Pero esto desconoce que el artículo 258-2 del Estatuto Tributario solo permite descontar el IVA liquidado y pagado al momento de la importación. Así pues, la autoridad tributaria no negó un derecho conferido y cierto.

2. Sobre la procedencia del descuento del IVA pagado por repuestos y accesorios.

Según la entidad accionada, no es claro cuál es el segundo cargo de nulidad que plantea la demandante, pues sostiene que la autoridad tributaria cuestiona lo relativo al IVA causado en la importación de ciertas partes por considerar que no se importaron como unidades funcionales. En todo caso, señaló la DIAN que la actora solo transcribió un cuadro que no prueba que los actos acusados sean ilegales.

De otro lado, el proceso judicial no es la oportunidad para controvertir el requerimiento especial. En todo caso, debe tenerse en cuenta que los repuestos y accesorios fueron importados sin que sean esenciales para el funcionamiento conjunto de la maquinaria. Además, al momento de la importación fueron declaradas partidas arancelarias que no corresponden a la maquinaria como unidad funcional. Estos argumentos de los actos acusados no fueron desvirtuados por la actora.

3. Sobre la falsa motivación.

No se incurrió en este defecto porque los actos acusados exponen con claridad los hechos y los fundamentos jurídicos de la decisión.

4. Procede la sanción por inexactitud.

El artículo 647 del Estatuto Tributario no exige probar maniobras fraudulentas para imponer la sanción por inexactitud, sino que basta que se hayan suministrado datos erróneos para su imposición, por lo que es irrelevante si Carbones del Cerrejón Limited actuó de buena fe. Además, no hay diferencia de criterios porque las normas que regulan este caso son claras y no dan lugar a diferentes interpretaciones.

Sentencia apelada

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, declaró la nulidad parcial de los actos acusados solo en cuanto al monto de la sanción por inexactitud, la cual fue ajustada al 100% en virtud del principio de favorabilidad.

Basó el Tribunal la decisión en las siguientes consideraciones:

1. Carbones del Cerrejón Limited no cumplió su carga de la prueba.

Los artículos 6 y 50 de la Ley 223 de 1995 modificaron los artículos 258-2 y 428 del

SC 5780-6

Estatuto Tributario. Aquella ley fue reglamentada mediante el Decreto 380 de 1996, pero esta norma no dispuso nada relacionado con el artículo 258-2 del Estatuto Tributario, lo que significa que el Gobierno Nacional no encontró algún vacío para la debida ejecución de la ley.

Ahora, el artículo 258-2 del Estatuto Tributario estableció que es descontable el IVA pagado por la importación de maquinaria pesada para industrias básicas. Para estos efectos, expresamente señaló que son industrias básicas las de minería, hidrocarburos, química pesada, siderurgia, metalurgia extractiva, generación y transmisión de energía eléctrica y obtención, purificación y conducción de óxido de hidrógeno.

Señaló que, el artículo 6 de la Ley 223 de 1995 (que modificó el artículo 428 del Estatuto Tributario) precisa que el concepto de maquinaria pesada incluye todos los elementos complementarios o accesorios del equipo principal. Sin embargo, la ley no define qué se entiende por maquinaria pesada, por lo que debe acudirse a una interpretación contextual de la ley, según los criterios de los artículos 27 y 30 del Código Civil.

Con este fin, y en concordancia con el Concepto Nro. 68174 del 30 de diciembre de 2013, se observa que existe una definición de maquinaria pesada en el parágrafo 1° del artículo 1 del Decreto 2235 de 2012, que reglamentó la Ley 1450 de 2011 y la Decisión 774 de 2012 de la CAN. En efecto, esta norma señaló que para ese decreto se entiende como maquinaria pesada las dragas, retroexcavadoras, buldóceres u otro tipo de maquinaria para el arranque de minerales, con similares características técnicas.

En este caso, Carbones del Cerrejón Limited presentó 368 declaraciones de importación para la importación de 25 tipos de elementos (palas, camiones, tractores, etc.). Sin embargo, en el renglón 91 (descripción de las mercancías) no señaló que los bienes son maquinarias pesadas para industrias básicas. Incluso, la descripción utilizada por la actora no permite establecer hacia qué sector de la industria están dirigidos y, en algunos casos, permite concluir que el bien importado son solo herramientas o repuestos.

En el expediente obran indicaciones sobre algunas máquinas, pero estos documentos no indican con precisión su destino para poder afirmar que se trata de maquinaria pesada para industrias básicas.

También fueron aportadas facturas y otros documentos provenientes del productor en el idioma inglés. Sin embargo, no obra traducción oficial al castellano, por lo que estos documentos no pueden ser valorados en aplicación del artículo 251 del Código General del Proceso.

Es cierto que el artículo 258-2 del Estatuto Tributario no exige que la declaración de importación indique en la descripción de la mercancía que se trata de maquinaria pesada para industrias básicas para acceder al descuento del IVA. Pero también lo es que, en este caso, la DIAN desvirtuó la presunción de veracidad del impuesto sobre la renta y, por lo tanto, la contribuyente tenía la carga de probar que importó maquinaria pesada para industrias básicas, lo cual no hizo.

SC 5780-6

2. Los actos acusados no incurrieron en falsa motivación.

Luego de transcribir las consideraciones de la liquidación oficial, el Tribunal señaló que la DIAN actuó de forma diligente porque determinó el alcance del artículo 258-2 del Estatuto Tributario y verificó el cumplimiento de los requisitos para acceder al beneficio tributario con base en el material probatorio aportado.

3. Aplicación del principio de favorabilidad.

En el caso bajo examen no existe una diferencia de criterios porque las glosas de la administración no están fundamentadas en la interpretación de la ley, sino en el incumplimiento de la carga de la prueba por la contribuyente.

De otro lado, consta que la sanción impuesta fue del 160%, pero la Ley 1819 de 2016 redujo la sanción a solo al 100%. Debido a lo anterior, es necesario reducir el monto de la sanción por inexactitud a $29.040’792.000.

Recursos de apelación

Carbones del Cerrejón Limited presentó recurso de apelación contra la anterior decisión con base en los siguientes argumentos:

1. El Tribunal pretermitió los certificados expedidos por el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.

La sentencia de primera instancia no hizo ningún análisis respecto a los certificados expedidos por el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, que acreditan que la mercancía importada es maquinaria pesada para industrias básicas. El Tribunal tampoco analizó la utilidad y la pertinencia de esta prueba y, de haberlo hecho, habría concluido que fue suficientemente acreditado que la mercancía importada es maquinaria pesada para industrias básicas.

2. El Tribunal no tuvo en cuenta que la DIAN ya había aceptado que la mercancía importada es maquinaria pesada para industrias básicas.

En la página 7 del anexo de la liquidación oficial, la DIAN afirmó que no discute que la mercancía importada estaba destinada a industrias básicas. Por este motivo fue que en la demanda sostuvo que la glosa de la autoridad tributaria solo tuvo fundamento en un requisito no previsto por el artículo 258-2 del Estatuto Tributario: que la declaración de importación no describió la mercancía como maquinaria pesada para la industria básica. Requisito que el mismo Tribunal sostuvo que no lo exige la ley.

3. Las pruebas del expediente demuestran que procede el descuento del artículo 258-2 del Estatuto Tributario.

El Tribunal no tuvo en cuenta que la descripción en las declaraciones de importación, las facturas, los catálogos y las fotos aportadas acreditan la especialidad, las funciones y las dimensiones de la mercancía, lo que permite concluir que es maquinaria pesada para la industria básica.

De otro lado, las certificaciones expedidas por el Ministerio de Industria, Comercio y Turismo demuestran que los siguientes equipos importados son maquinaria pesada para industrias básicas: *i)* Camión Caterpillar Modelo 793, *ii)* Tempeadora

de Basalto, *iii)* Tractor de Orugas Caterpillar Modelo D11, *iv)* Tractor de Orugas Caterpillar Modelo D9, *v)* Pala Hidráulica Hitachi Modelo EX5500, *vi)* Mototraila Caterpillar Modelo 631, *vii)* Tractor de Orugas Caterpillar Modelo D8, *viii)* Cargador Letourneau, *ix)* Pala Eléctrica P&H Modelo 2800 XPC, *x)* Cargador Clark Modelo 275C, *xi)* Camión Tanquero Caterpillar 777, *xii)* Tractor de Llantas Caterpillar 834, *xiii)* Camión Grúa y *xiv)* Taladro Hidráulico Atlas.

La sentencia de primera instancia tampoco tuvo en cuenta que algunas fallas menores, como la falta de traducción del inglés al castellano o las dificultades propias del volumen y características del comercio exterior, fueron subsanadas y explicadas en la respuesta al requerimiento especial y en el recurso de reconsideración.

4. No es aplicable la definición de maquinaria pesada contenida en normas posteriores.

El Tribunal fundamentó su definición de maquinaria pesada en la Ley 1450 de 2011 y el Decreto 2235 de 2012. Pero estas normas son posteriores al periodo objeto de fiscalización (2010), por lo que no son aplicables al caso bajo examen.

Ahora, el artículo 106 de la Ley 1450 de 2011 prohíbe la importación de dragas, mini dragas, retroexcavadoras y demás equipos mecánicos en las actividades mineras sin tener título minero inscrito ante el Registro Minero Nacional, estas disposiciones no son normas tributarias y, por lo tanto, no tiene relación con el descuento previsto en el artículo 258-2 del Estatuto Tributario.

Además, la Ley 1450 de 2011 y el Decreto 2235 de 2012 reglamenta la ley en relación con el uso de maquinaria pesada en actividades mineras no autorizadas, se expidió en materia de minería ilegal y por ello resultan ajenas al beneficio tributario.

5. No procede la sanción por inexactitud.

En el expediente no existe prueba de que Carbones del Cerrejón Limited haya suministrado información errónea o falsa en la declaración de renta del año 2010 con el propósito de obtener un provecho que se traduzca en un menor pago de impuestos.

Alegatos de conclusión

Carbones del Cerrejón Limited reiteró lo dicho en la demanda y en la apelación. Además, sostuvo que la DIAN no desvirtuó con pruebas la presunción de veracidad de la declaración del impuesto sobre la renta por el año gravable 2010.

La DIAN solicitó confirmar la sentencia apelada porque, como concluyó el Tribunal, la actora no demostró que la mercancía importada es maquinaria pesada para industrias básicas, por lo que no cumple los requisitos para acceder al beneficio del artículo 258-2 del Estatuto Tributario.

Concepto del Ministerio Público

El Ministerio Público solicitó confirmar la sentencia apelada por los siguientes motivos:

SC 5780-6

El artículo 258-2 del Estatuto Tributario autoriza el descuento del IVA pagado al momento de la presentación de la declaración de importación de maquinaria pesada para industrias básicas. Con base en una interpretación restrictiva, propia de los beneficios tributarios, esto significa que en la descripción del renglón 91 de la declaración debe estar claro que se trata de maquinaria pesada y que está destinada a labores de la industria básica.

El Decreto 1803 de 1994, que reglamentó la exclusión del IVA del artículo 428 del Estatuto Tributario, da luces sobre esta materia, aunque no reglamenta el artículo 258-2 *ibídem*. Según esta norma, el certificado del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo debe indicar expresamente que la mercancía importada es maquinaria pesada y que está destinada a industrias básicas. Además, indicó que la descripción de la mercancía en la declaración de importación debe identificar como mínimo este certificado. Entonces, es claro que la importadora debió describir de forma adecuada la mercancía en la declaración de importación.

El apelante afirmó que las características de la mercancía estaban demostradas por el certificado expedido por el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, pero este documento no subsana su omisión, pues las declaraciones de importación no describieron adecuadamente la mercancía ni identificaron los certificados.

La recurrente discute la definición de maquinaria pesada utilizada por el Tribunal porque está fundamentada en normas posteriores al periodo fiscalizado. Sin embargo, con la documentación aportada no se acreditó que estaban destinadas a industrias básicas.

Finalmente, procede la sanción por inexactitud porque la actora no demostró que procede el descuento previsto en el artículo 258-2 del Estatuto Tributario, de tal manera que incurrió en la infracción del artículo 647 *ibídem*.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala decidir sobre la legalidad de la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 312412014000039 del 26 de marzo de 2014 y la Resolución Nro. 900340 del 22 de abril de 2015, proferidas por la DIAN, que rechazaron el descuento tributario liquidado por Carbones del Cerrejón Limited en la declaración del impuesto sobre la renta y complementario por el año gravable 2010.

1. Industrias básicas para la procedencia del descuento tributario

De acuerdo con lo establecido en el artículo 258-2 del Estatuto Tributario, el impuesto sobre las ventas que se cause en la importación de maquinaria pesada para industrias básicas es descuento tributario en el impuesto sobre la renta.

La apelante considera que la sentencia recurrida desestimo el descuento tributario por que no se acreditó que la mercancía tenía como destino la industria básica de la minería, esto a pesar que en la actuación la DIAN no discutió el uso de la mercancía, pues los actos administrativos expresamente aceptaban que está destinada a este sector.

SC 5780-6

Al respecto, la Sala destaca que la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 312412014000039 de 2014 delimitó el asunto discutido con base en las pruebas que obran en el expediente administrativo, así:

> *«Verificadas las pruebas obrantes en el expediente este Despacho determina:*
>
> *1- La participación de la sociedad CARBONES DEL CERREJÓN LIMITED en el contrato de participación que tienen en la mina para algunos contratos es del 100% y en otros el 50% compartido con la sociedad CERREJÓN ZONA NORTE S.A. CZN S.A., con una base de $48.345.645.214 y un IVA de $29.040.791.692 (folios 1073 al 1093).*
>
> *2- Según el artículo 258-2 del Estatuto Tributario se consideran industrias básicas las de minería, hidrocarburos, química pesada, siderurgia, metalurgia, etc. La sociedad CARBONES DEL CERREJÓN LIMITED está clasificada como Industria Básica ya que su objeto social consiste en la exploración, explotación y desarrollo de hidrocarburos, y demás actividades que se desarrollan en estas industrias.*
>
> *3- La sociedad CARBONES DEL CERREJÓN LIMITED realizó importaciones bajo la modalidad ordinaria (código 99) según se puede observar en las declaraciones de importación.*
>
> *4- Analizadas las facturas y declaraciones de importación, se observa que además de no describir que se trata de maquinaria pesada para industrias básicas, existen adquisiciones de repuestos o accesorios que no son considerados a la luz de la norma como maquinaria pesada para industria básica como son: motores, compresores de aire, transformadores, ruedas, montallantas, partes de camiones, escaleras eléctricas, brazos de pala y plumas.*
>
> *5- De igual forma existen partidas de menores cuantías que no son susceptibles de considerarse como maquinaria pesada para la industria básica.*
>
> *(…)*
>
> *De igual forma, el tema en discusión no es la destinación o uso de los bienes importados por cuanto se tiene claro que efectivamente fueron destinados a la industria básica de la minería del carbón»*[7] (subraya la Sala).

En este mismo sentido, la Resolución Nro. 900340 de 2015 por medio de la cual se resuelve el recurso de Reconsideración, luego de transcribir el artículo 258-2 del Estatuto Tributario, precisó:

> *«Como puede apreciarse, la precitada norma impone que se trate de importación de maquinaria pesada para la industria básica, teniéndose que como pudo comprobar la administración en la investigación indicada, no se cumple con este requisito, pues si bien el contribuyente según su objeto social tiene como actividad la minería del carbón, **el hecho discutido no es éste, ni la destinación de dicha maquinaria a esta industria, sino que los bienes importados no corresponden a maquinaria pesada**»*[8] (subrayado y resaltado propio).

Además, la DIAN tampoco discutió el uso o el destino de la mercancía importada en la contestación de la demanda, donde señaló lo siguiente:

> *«Punto que aclaramos nosotros no es de recibo como quiera que no es el "uso" lo que determina el derecho al descuento; sino "… el pago del IVA en la importación de maquinaria pesada", luego esta "característica" de ser "maquinaria pesada", (y no cualquier maquinaria) debió indicarse (probarse), al momento de la importación (cosa que no ocurrió ni al momento de registrar la importación, ni al momento de verificarse las facturas del material impotad* [sic]*,*

[7] Folio 91 del cuaderno 1.
[8] Folio 79 del cuaderno 1.

SC 5780-6

en la vía gubernativa), ni a posteriori como ahora lo pretende la actora, citando conceptos que en su decir avalan su pretensión de legitimarse en el derecho al descuento»[9] (subrayado y paréntesis propios).

Lo expuesto, pone de presente que la DIAN no sustentó las glosas en que la mercancía importada no estuviera destinada a la industria básica de la minería, sino en que no era maquinaria pesada. Así las cosas, le asiste razón a la apelante al señalar que el Tribunal analizó un punto que no hace parte de la litis, lo que contraviene el derecho al debido proceso de la demandante.

En consecuencia, este cargo de la apelación prospera.

2. Maquinaria pesada – declaración de importación

El segundo cargo propuesto en el recurso de apelación consiste en que el Tribunal no analizó las pruebas que acreditan que la mercancía importada corresponde a maquinaria pesada, conforme lo exige el artículo 258-2 del Estatuto Tributario para que procediera el descuento del IVA pagado por su importación.

Para analizar este punto, se pone de presente que el artículo 258-2 del Estatuto Tributario, vigente para el momento de la ocurrencia de los hechos de la demanda (redacción original de la Ley 223 de 1995), estableció que:

- El IVA causado por la importación de maquinaria pesada para industrias básicas debe liquidarse y pagarse con la declaración de importación.

- Si el valor CIF de la mercancía supera los $500.000 USD, podrá pagarse el 40% del IVA liquidado con la presentación de la declaración y el saldo restante en dos cuotas iguales por dos años.

- El importador podrá descontar del impuesto sobre la renta, el IVA pagado por la importación de maquinaria pesada para industrias básicas en el período gravable que realizó el pago y en los períodos siguientes.

- Se entiende por industrias básicas las de minería, hidrocarburos, química pesada, siderurgia, metalurgia extractiva, generación y transmisión de energía eléctrica, y obtención, purificación y conducción de óxido de hidrógeno.

Esta Sección, en sentencia del 1° de julio de 2021[10], puso de presente que la expresión *«maquinaria pesada»* no tiene definición legal, por lo que debe atenderse al sentido natural de las palabras. Para estos efectos, señaló que la Real Academia de la Lengua Española define *«maquinaria»* como el conjunto de máquinas para un fin determinado, *«pesada»* como que pesa mucho y *«máquina»* como conjunto de aparatos combinados para recibir cierta forma de energía y transformarla en otra más adecuada o para producir un efecto determinado[11]. Con base en esto, la Sección concluyó que el beneficio del artículo 258-2 del Estatuto Tributario opera para equipos completos y para repuestos o accesorios, con base en el siguiente razonamiento:

---

9 Folio 229 del cuaderno 1.

10 Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 25000-23-37-000-2015-01405-01 (24313). Sentencia del 1° de julio de 2021. CP: Milton Chaves García.

11 REAL ACADEMIA ESPAÑOLA: Diccionario de la lengua española, 23.ª ed., (versión 23.4 en línea). <https://dle.rae.es/m%C3%A1quina> (01 de junio de 2021).

SC 5780-6

> *«De manera que atendiendo el sentido natural y obvio de las palabras, maquinaria pesada corresponde al conjunto de aparatos de grandes dimensiones y complejidad que transforman la energía recibida para la producción de un fin determinado. Es decir que la maquinaria pesada está integrada por varias piezas y elementos que cumplen con funciones específicas en la producción del bien o la transformación de la energía en una más adecuada.*

Atendiendo el contenido del artículo 258-2 del Estatuto Tributario y siguiendo la anterior orientación jurisprudencial, la Sala procederá a analizar los cargos propuestos por Carbones del Cerrejón Limited en el recurso de apelación.

En el caso bajo examen, la DIAN consideró que la mercancía importada no es maquinaria pesada porque *i)* las declaraciones de importación no describieron la mercancía importada correspondía a maquinaria pesada, *ii)* los bienes importados no cumplen la definición de maquinaria pesada de la Ley 1450 de 2011 y del Decreto 2235 de 2012 y *iii)* está probado que la mayoría de los productos importados son repuestos y accesorios y, por lo tanto, no pueden considerarse maquinaria pesada. Estos argumentos serán analizados a continuación junto con los cargos planteados en el recurso de apelación.

El primer cargo fue desestimado por el Tribunal, bajo la consideración que la descripción de las declaraciones de importación no era un requisito previsto en la norma para la procedencia del beneficio, así:

> *«Ahora es preciso tener en cuenta, que el no haberse descrito en las declaraciones de importación que la mercancía introducida al país era "maquinaria pesada para industria básica", no es óbice para establecer que el importador no cumplió los parámetros establecidos por el legislador para el descuento tributario determinado en el artículo 258-2 del Estatuto Tributario, ya que tal como se explicó en líneas anteriores, esta descripción no es un requisito de la norma para su descuento fiscal»*[12]*.*(subrayado propio).

Esta conclusión no fue controvertida por la DIAN, que no presentó recurso de apelación, lo que resulta suficiente para no pronunciarse sobre este aspecto, en aplicación del principio de congruencia[13].

Sin embargo, la Sala considera relevante destacar que le asiste la razón al Tribunal y al demandante al afirmar que la DIAN incurrió en un error al negar el beneficio tributario porque las declaraciones de importación no señalaron que los bienes importados corresponden a maquinaria pesada para la industria básica, pues este no es un requisito establecido por el legislador en el artículo 258-2 del Estatuto Tributario ni en ninguna norma reglamentaria. Así pues, su exigencia por parte de la autoridad tributaria para acceder al beneficio tributario constituye una violación al principio de reserva de ley en materia tributaria.

3. Alcance del término maquinaria pesada

Para el actor en el caso discutido no puede aplicarse la definición de maquinaria pesada prevista en la Ley 1450 de 2011 y el Decreto 2235 de 2012 por ser normas posteriores al periodo fiscalizado (2010), y además porque su objetivo no es regular

---

12 Folio 324 del cuaderno 1.

13 Sobre este principio ver: *i)* Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 25000-23-37-000-2016-00599-01 (23476). Sentencia del 6 de noviembre de 2019. CP: Stella Jeannette Carvajal Basto; y *ii)* Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 08001-23-33-000-2015-00018-02 (23967). Sentencia del 4 de marzo de 2021. CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello

SC 5780-6

la aplicación del beneficio tributario en materia del impuesto sobre la renta, sino que su propósito fue combatir la minería ilegal, materia ajena al derecho tributario.

Al respecto, la Sala aplicará el precedente judicial de la sentencia del 1° de julio de 2021, que determinó el alcance de *«maquinaria pesada»* como aquella que *«está integrada por varias piezas y elementos que cumplen con funciones específicas en la producción del bien o la transformación de la energía en una más adecuada»*, esto atendiendo su sentido natural y obvio, según la regla de interpretación prescrita en el artículo 28 del Código Civil.

Adicionalmente, se observa que le asiste la razón al demandante cuando señala que la Ley 1450 de 2011 y el Decreto 2235 de 2012 son normas posteriores y, por lo tanto, no pueden aplicarse de manera retroactiva al periodo fiscalizado (año 2010). Y, en todo caso, porque la definición fue determinada para los efectos de la ley y el decreto, cuyo objetivo es combatir la minería ilegal. Es así como el parágrafo 1 del artículo 1° del Decreto 2253 de 2012 establece:

> «***Parágrafo 1°.*** *Para los efectos del presente decreto entiéndase como maquinaria pesada las dragas, retroexcavadoras, buldóceres u otro tipo de maquinaria para el arranque de minerales, con similares características técnicas»* (subraya la Sala).

Este cargo de la apelación prospera.

4. Maquinaria pesada valoración probatoria

Cuestiona el apelante que la sentencia de primera instancia no valoró adecuadamente las pruebas. En este sentido, sostuvo que el Tribunal pretermitió los certificados expedidos por el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo[14].

Verificada la sentencia de primera instancia, se observa que efectivamente el Tribunal no realizó un pronunciamiento expreso sobre el contenido de estos documentos, por lo que serán analizados en esta instancia.

Al hacerlo, la Sala observa que dichos documentos acreditan que son maquinaria pesada para industrias básicas los siguientes equipos: *i)* Camión Caterpillar Modelo 793, *ii)* Tampeadora de Balasto, *iii)* Tractor de Orugas Caterpillar Modelo D11, *iv)* Tractor de Orugas Caterpillar Modelo D9, *v)* Pala Hidráulica Hitachi Modelo EX5500, *vi)* Mototrailla Caterpillar Modelo 631, *vii)* Tractor de Orugas Caterpillar Modelo D8, *viii)* Cargador Letourneau, *ix)* Pala Eléctrica P&H Modelo 2800 XPC, *x)* Cargador Clark Modelo 275C, *xi)* Camión Tanquero Caterpillar 777, *xii)* Tractor de Llantas Caterpillar 834, *xiii)* Camión Grúa y *xiv)* Taladro Hidráulico Atlas.

Estos documentos deben valorarse en conjunto con las demás pruebas que obran en el expediente.

Ahora, debe tenerse en cuenta que el Tribunal afirmó que no es posible valorar las facturas soporte de las declaraciones de importación porque están en el idioma inglés y sin traducción oficial al castellano. Sin embargo, como lo señaló la apelante, Carbones del Cerrejón Limited aportó la traducción oficial de estos documentos como anexo al recurso de reconsideración[15], los cuales no fueron objeto de tacha

[14] Folios 154 a 195 del cuaderno 1.
[15] Folios 3720 y siguientes de los antecedentes.

por la DIAN en el trámite administrativo ni en el judicial. Por lo anterior, estos documentos debían ser valorados como pruebas.

Además, se debe tener en cuenta que la DIAN elaboró un documento que denominó Anexo Nro. 1 del Requerimiento Especial, que consiste en una hoja de trabajo en la que se analizó la descripción de algunos bienes con base en las facturas del proveedor, la declaración de importación, el recibo oficial de pago, entre otros documentos[16]. En él, la DIAN indica que algunas declaraciones de importación recaen sobre partes (repuestos, partes de motor, aire acondicionado para equipos Caterpillar, etc.) y otras sobre equipos completos (tractores de orugas, montacargas, palas excavadoras, etc.)[17].

Con el recurso de reconsideración, Carbones del Cerrejón Limited aportó al expediente administrativo un CD con un documento Excel que, según la contribuyente identificaba cada bien importado de acuerdo con las declaraciones de importación, las facturas, el IVA pagado y los folios del expediente en que podía verificarse cada documento[18]. La Resolución Nro. 900340 de 2015 afirmó que este CD fue aportado[19], sin embargo, no fue enviado junto con la copia del expediente administrativo. No obstante, el documento Excel también fue aportado como el Anexo Nro. 4 de la demanda de la referencia[20], sin que la DIAN presente alguna tacha en su contra, por lo que será valorado.

Al contrastar la información contenida en el cuadro de Excel con las declaraciones de importación[21], la liquidación oficial de revisión[22], los certificados expedidos por el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo y el Anexo Nro. 1 del Requerimiento Especial, la Sala concluye que los siguientes productos importados por Carbones del Cerrejón Limited como bienes completos, calificaban como maquinaria pesada para industrias básicas:

Posiciones arancelarias	Descripción del producto en la declaración de importación	Descripción del producto indicado por la DIAN en la liquidación oficial	Declaración de importación	Valor del IVA descontado
8429510000 8429520000	PALA EXCAVADORA ELÉCTRICA P&H MODELO 2800XPC	PALA P&H	7558280034534 y 7558260212949	$2.692.381.000 $2.574.105.500
8429300000	MOTOTRAILLA MARCA CATERPILLAR MODELO 631G	CAT 631 G SCRAPERS	7558280069886 y 7558280084354	$403.557.500 y $130.126.500
8604009000	MAQUINA TAMPEADORA	-NO TIENE-	7558280057434	$7.616.500
8705100000	COCHE GRUA TIPO 11'10"	-NO TIENE-	7526280165641,	$41.738.500
8704100090	CAMIONES MARCA CATERPILLAR, MODELO 793D	240T (CAT 793) TRUCKS O 240 TON TRUCKS	7558260201075, 7558260201082, 7558270158377, 7558260208248, 7558270162856, 7558270162863, 7558270162928, 7558270162935, 7558270172352, 7558270172361, 7558270172377, 7558270172384, 7558280095531,	$408.415.500 $408.415.500 $408.415.000 $1.071.484.000 $398.575.500 $403.444.000 $403.444.000 $403.444.000 $403.444.000 $398.575.500 $398.575.500 $398.575.500 $398.583.500

16 La descripción del contenido del documento consta en el requerimiento especial. Folio 133 del cuaderno 1.
17 Folios141 a 146 del cuaderno 1.
18 Folio 305 de los antecedentes.
19 Folio 78 del cuaderno 1.
20 Folio 196 del cuaderno 1.
21 Los documentos se encuentran sin orden en el expediente administrativo, entre los folios 1369 y 2583.
22 Folios 93 a 103 del cuaderno 1.

Posiciones arancelarias	Descripción del producto en la declaración de importación	Descripción del producto indicado por la DIAN en la liquidación oficial	Declaración de importación	Valor del IVA descontado
			7558280095547, 7558280095554, 7558280095561, 7558280101815, 7558280101822, 7558280101831 y 7558280101847	$806.756.000 $806.756.000 $806.756.000 $806.756.000 $802.996.000 $802.996.000 $802.996.000 $802.996.000
8429510000	CARGADOR FRONTAL LETOURNEAU	CARGADOR 31 M3	7558270152883 y 7526290079087	$264.259.000
8430410000	TALADRO PARA HACER PERFORACIONES PARA COLOCACIÓN DE CARGAS EXPLOSIVA	-NO TIENE-	7526280179964	$91.614.500
8429510000	TRACTOR-TORNO COMPUESTO POR UN TRACTOR MARCA CLARK MODELO 275C	-NO TIENE-	7526280177950	$15.257.500
8429110000	TRACTOR DE ORUGAS	TRACTORES ORUGA CAT D11R	7558260222072, 7558260222081, 7558260227002, 7558270187974, 7558270187981, 7558270187999, 7558270188009, 7558270188016, 7558260230515, 7558260238069, 7558260238076, 7558260238083, 7558260238090, 7558260238109, 7558260238116, 7558260238123, 7558270190885, 7558270190892, 7558280121688, 7558280121695, 7558280121703 y 7558280130455	$261.210.000 $261.210.000 $261.237.500 $261.237.500 $261.237.500 $261.237.500 $261.237.500 $261.237.500 $129.352.000 $131.174.500 $131.174.500 $131.174.500 $131.174.500 $131.174.500 $131.174.500 $131.174.500 $129.352.000 $129.352.000 $87.444.000 $87.444.000 $87.444.000 $131.174.500
8704100090	CHASIS CABINADO DE CAMIÓN MINERO EQUIPADO CON MOTOR DIESEL CAT MODELO C32	WATER TRUCKS CAT 777F	7558280113332, 7558280113491 y 7558280113508	$329.026.000 $329.026.000 $329.026.000
8429510000	PALA EXCAVADORA HIDRÁULICA HITACHI MODELO EX5500S6	PALA HITACHI EX5500 O PALA HIDRÁULICA HITACHI EX-5500 FRONTAL	7558280123201 y 7558280135280	$1.130.906.500 y $1.092.652.000
8430410000	TALADRO HIDRÁULICO AUTOPROPULSADO CON MOTOR CUMMINS QSK19 DIESEL DE 525-765CV/391-570KW	TALADRO HIDRÁULICO DML (SINGLE PASS) PARA ESTÉRIL ADICIONAL	7558280121885	$303.334.000
8429190000	TRACTOR DE LLANTAS CATERPILLAR 834H SEG	TRACTOR DE RUEDAS CAT 834H	7558280132191	$295.438.000

Ahora, de las pruebas analizadas, se observa que el valor total del IVA pagado por Carbones del Cerrejón Limited por la importación de maquinaria (equipos completos) completos es de $26.162’093.500.

Respecto de la aplicación del descuento tributario a repuestos y accesorios importados, esta Sala se pronunció en la sentencia del 1° de julio de 2021, referenciada en apartes anteriores, en el marco del artículo 258-2 del Estatuto Tributario, así:

> *“Si bien los beneficios tributarios operan de manera taxativa, la norma estableció el descuento tributario sobre la maquinaria pesada, y atendiendo a su definición, resulta procedente el*

SC 5780-6

descuento sobre los elementos complementarios o repuestos de las máquinas que la integran y que son necesarias para su correcto funcionamiento.

(…)

Cabe precisar que este beneficio debe ser analizado caso a caso teniendo en cuenta la relación de los elementos o piezas importadas con la maquinaria pesada. En ese sentido, para la Sala, el descuento tributario consagrado en el artículo 258-2 del E.T. es aplicable a las importaciones de partes que al estar juntas conformen una maquinaria pesada, incluso aunque puedan ser accesorias y repuestos, pues se trata de piezas, que al ser integradas al equipo, resultan necesarias para la operación de la misma o permiten una función específica y distinta a la de cada una de sus partes» (subrayado propio).

(…)

Conforme con las consideraciones precedentes, para la Sala el descuento del IVA pagado en la importación de maquinaria es procedente cuando se trate de una maquinaria catalogada como una unidad, o si se trata de las piezas o repuestos de dicha maquinaria, pues el hecho que individualmente, puedan denominarse partes o repuestos no desvirtúa su unidad como maquinaria pesada."

La aplicación integral de un beneficio tributario fue igualmente puesta de presente por esta Sección con ocasión de los activos fijos reales productivos, beneficio que aunque diferente al que ocupa la atención de la Sala, permite ilustrar este aspecto. Es así como en la sentencia del 13 de septiembre de 2012[23], reiterada en la del 28 de septiembre de 2016[24], se señaló:

«El artículo 158-3 no distinguió si los activos adquiridos objeto de la deducción que allí se contempla debían ser los destinados a la reparación o mantenimiento que constituyan inversiones mayores, o los activos que en sí mismos constituyen un bien o adicionan los que ya posee el contribuyente.

El Decreto Reglamentario de la disposición anterior (1766 del 2004) tampoco diferencia la procedencia de la deducción especial respecto de repuestos, equipos y elementos adquiridos para reparaciones y mantenimiento mayores frente a otro tipo de activos fijos reales productivos.

El Consejo de Estado ha señalado que el descuento del impuesto sobre la renta pagado en la adquisición de bienes de capital como los activos fijos, no excluye los repuestos, muebles y enseres que establece la norma reglamentaria». (subraya la Sala).

Pues bien, dado que las circunstancias jurídicas y fácticas guarda gran similitud con las analizadas en el precedente relacionado con la aplicación del artículo 258-2 del Estatuto Tributario (sentencia del 1° de julio de 2021), la Sala aplicará el criterio de decisión jurisprudencia que orientó tal decisión.

Al hilo de lo anterior, las pruebas que han sido analizadas en esta providencia dan cuenta de que fueron importados las siguientes partes, repuestos y accesorios:

Posiciones arancelarias	Repuesto o accesorio	Descripción de la partida arancelaria	Declaración de importación	Valor del IVA descontado
3506910000	LOCTITE TIPO MEDIO PARA PALA ELÉCTRICA P&H 2800XPC	Adhesivos a base de polímeros de las partidas 39.01 a 39.13 o de caucho.	7558280056966	$5.500

[23] Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 25000-23-27-000-2008-00172-01 (18473). Sentencia del 13 de septiembre de 2012. CP: Carmen Teresa Ortiz Rodríguez.

[24] Por ejemplo, en Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 52001-23-31-000-2009-00286-01 (21730). Sentencia del 28 de septiembre de 2016. CP: Martha Teresa Briceño de Valencia.

SC 5780-6

Posiciones arancelarias	Repuesto o accesorio	Descripción de la partida arancelaria	Declaración de importación	Valor del IVA descontado
3910009000	SELLANTE CARTUCHO DE SELLANTE CONTRA EL MEDIO AMBIENTE PARA PALA ELÉCTRICA P&H 2800XPC	Las demás siliconas en formas primarias, excepto dispersiones (emulsiones o suspensiones) o disoluciones.	7558280056973	$14.000
3917329900	TUBO DE 3/4" X 4 TIPO ENCOGIBLE PARA PALA ELÉCTRICA P&H 2800XPC	Los demás tubos flexibles sin reforzar ni combinar con otras materias, sin accesorios excepto para sistemas de riego por goteo, por aspersión u otros.	7558280056927	$9.500
3919901900	PLACA DE SEÑAL PARA PALA ELÉCTRICA P&H 2800XPC	Las demás placas, láminas, hojas, cintas, tiras y demás formas planas, autoadhesivas, de polímeros de etileno, excepto en rollos de anchura inferior o igual a 20 cm o superior o igual a 1 m.	7558280057008	$3.000
3926909090	TUBO ENCOGIBLE DE 1/4" PARA PALA P&H2800XPC	Las demás manufacturas de plástico y manufacturas de las demás materias de las partidas 39.01 a 39.14, excepto soportes para arrollar las cintas y sujetadores de instalaciones eléctricas de vehículos automotores.	7558270103223	$2.000
4009220000	MANGUERA COMPLETA - 16S PARA PALA P&H2800XPC	Tubos de caucho vulcanizado sin endurecer, reforzados o combinados con metal, con accesorios.	7558270103230	$40.000
4009420000	MANGUERA PARA USO EN EQUIPOS CAT	Tubos de caucho vulcanizado sin endurecer, reforzados o combinados con materias distintas a metal o textil, con accesorios.	7558280119822 y 7558280136637	$65.831 $16.238
4016991000	SELLO PARA USO EN EQUIPOS CATERPILLAR.	Otros artículos para usos técnicos, de caucho vulcanizado sin endurecer.	7558270103255, 7558260154403, 7558280102426 y 7558270204120	$120.500 $14.000 $1.214 $5.480, $408.500
4908909000	CALCOMANÍA PARA USO EN EQUIPOS CATERPILLAR	Demás calcomanías de cualquier clase, excepto vitrificables o para transferencia continua sobre tejidos.	7558270204138	$8.000
7019390000	BURLETES EN FIBRA DE VIDRIO DE 25.56 PARA PALA ELÉCTRICA P&H 2800XPC	Napas, colchones, paneles y productos similares sin tejer, de fibra de vidrio.	7558280057054	$19.000
7020009000	MIRILLA PARA MIRAR NIVEL	Las demás manufacturas de vidrio.	7558260228231	$9.000
7304590000	TUBO PK134 PARA PALA ELÉCTRICA P&H 2800XPC	Tubos y perfiles huecos, sin soldadura (sin costura), de sección circular, de los demás aceros aleados, excepto estirados o laminados al frío y de los tipos utilizados en oleoductos o gasoductos y para la extracción de petróleo o gas.	7558260141056, 7558260154410, 7558280057061, 7558280059416, 7558270179629, 7558280102440, 7558280103993, 7558280029509 y 7558270204145	$41.500 $883.500 $6.633.000 $69.000 $70.500 $121.176 $201.286 $123.807 $1.057.291 $973.116 $137.107 $605.000
7307920000	CODO DE ACERO PARA TUBERÍA, DE 1-1/2" 45 GRADOS PARA PALA ELÉCTRICA P&H 2800XPC	Codos, curvas y manguitos, roscados, excepto los moldeados y los de acero inoxidable.	7558260176161, 7558280057079, 7558280067571 y 7558270204152	$23.500 $26.000 $5.500 $130.005
7307990000	MANGUITO DE UNIÓN EN ACERO 1.50 NPT PARA PALA ELÉCTRICA P&H 2800XPC	Demás accesorios de tubería, excepto los moldeados y los de acero inoxidable.	7558260176179, 7558280057086, 7558280029516 y 7558280067589	$5.500, $1.500, $11.500, $3.500

SC 5780-6

Posiciones arancelarias	Repuesto o accesorio	Descripción de la partida arancelaria	Declaración de importación	Valor del IVA descontado
7310100000	TANQUE METÁLICO CON CAPACIDAD DE 80 GALONES PARA USO EN SISTEMA NEUMÁTICO	Depósitos, barriles, tambores, bidones, latas o botes, cajas y recipientes similares, para cualquier materia (excepto gas comprimido o licuado), de fundición, hierro o acero, de capacidad superior o igual a 50 l pero inferior o igual a 300 l, sin disposit.	7558260236822	$1.299.000
7312109000	CABLE PARA USO EN EQUIPOS CAT.	Los demás cables, de hierro o acero, sin aislar para electricidad, excepto para armadura de neumáticos.	7558280136859 y 7558270204161	$10.840, $11.000
7318159000	PERNO DE ACERO UTILIZADO EN PALAS HITACHI EX-3500	Los demás tornillos, incluso con sus tuercas y arandelas, de fundición, de hierro o acero, excepto los pernos de anclaje expandibles, para concreto.	7558260154428, 7558280043555, 7558260175020, 7558280057093, 7558280064799, 7558270179682, 7558280102458, 7558270189576, 7558280136866, 7558260243704, 7558280029530 y 7558270204177	$41.500, $255.000, $40.500, $267.500, $65.000, $9.500, $10.324, $834, $5.784, $2.594, $1.810, $20.800, $3.657, $3.271, $313.140, $5.000, $532.486
7318160000	TUERCA DE ACERO DE 1/4-20 PARA PALA HIDRÁULICA P&H 2800XPC	Tuercas, de fundición, hierro o acero.	7558280043562, 7558260175038, 7558260178555, 7558280057101, 7558280102465, 7558280136873 y 7558270204184	$2.000, $6.500, $204.500, $277.500, $12.000, $5.000, $5.000, $5.000, $29.559, $2.500
7558270204184	VÁSTAGO PARA USO EN EQUIPOS CATERPILLAR	Demás artículos roscados, de fundición, hierro o acero.	7558280102472	$1.500
7318210000	ARANDELA DE ACERO ENDURECIDA DE 2" PARA PALA ELÉCTRICA P&H 2800XPC	Arandelas de muelle y las demás de seguridad, de fundición, hierro o acero.	7558280057119, 7558280029555, 7558280043571, 7558260154435 7558280102481, 7558270189590, 7558270204191, 7558270204288 y 7558280134379	$289.000 $23.000 $549.000, $2.500 $9.349, $555 $3.214 $2.191 $2.191 $14.762 $3.422 $144.051 $139.500 $1.733 $5.334
7318220000	ARANDELA DE SEGURIDAD, D.E.11/16"", ESPESOR 3/32"", EN ACERO AL CARBÓN	Demás arandelas, de fundición, hierro o acero excepto las arandelas de muelle y las demás de seguridad.	7558280029562, 7558260154442, 7558280043587 y 7558280057126	$159.000 $5.000 $4.500 $7.000
7318240000	PASADOR DE ACERO PARA PALA P&H 2800XPC	Pasadores, clavijas y chavetas, de fundición, hierro o acero.	7558280029571, 7558270204303 y 7558270204217	$76.000 $44.030 $2.967.500
7320209000	RESORTE PARA USO EN EQUIPOS CAT.	Demás muelles helicoidales, excepto para sistema de suspensión de vehículos, de hierro o de acero.	7558270204310 y 7558280137223	$478.575 $480.690 $954.810
7326909000	SOPORTE DE ACERO PARA BRAZO Y AGUILÓN DE PALA HITACHI	Las demás manufacturas de hierro o acero, excepto las forjadas o estampadas, pero sin trabajar de otro modo, manufacturas de alambre de	7558260154395, 7558260176147, 7558260178530, 7558280056934, 7558280067564,	$15.000 $1.259.500 $1.193.500 $2.000

SC 5780-6

Posiciones arancelarias	Repuesto o accesorio	Descripción de la partida arancelaria	Declaración de importación	Valor del IVA descontado
		hierro o acero y las barras de sección variable.	7558270178684, 7558270179399, 7558280102308, 7558260228247, 7558260243317, 7558280137420, 7558260240541, 7558260243600, 7558260244419, 7558280136051, 7558280136540, 7558260239422, 7558260141031 y 7558260235129	$8.000 $410.500 $208.500 $560.594 $1.051 $150.41 $16.683 $7.756, $19.717 $8.679, $598.734, $1.073, $5.584, $6.150, $32.958 $22.121, $44.473, $5.284, $807, $22.735, $1.360, $26.388, $54.608, $58.355, $26.388, $147.016, $2.144, $242.926, $8.052, $136.957, $14.868, $4.646.645, $451.170, $496.681, $8.207, $210.309, $105.154, $142.413, $15.891, $2.505, $135.140, $163.640, $34.852, $163.640, $91.141, $258.67, $38.417, $201.998, $101.532, $177.848, $15.220, $37.521, $7.713 $4.364, $56.604 $14.671, $4.441 $8.882 $2.450, $117.610 $117.610, $43.657, $4.900, $109.682, $102.380, $54.292 $1.335.559, $38.628, $117.061, $751.246 $343.893, $245.047, $126.771, $2.524.355, $90.773, $597.607,

SC 5780-6

Posiciones arancelarias	Repuesto o accesorio	Descripción de la partida arancelaria	Declaración de importación	Valor del IVA descontado
				$4.401.775, $612.000, $2.003.000, $183.481, $3.549.000
7415210000	ARANDELA DE COBRE DE 7/32 PARA PALA HIDRÁULICA P&H 2800XPC	Arandelas (incluidas las arandelas de muelle [resorte]), de cobre.	7558280043594	$1.000
7415330000	TORNILLO CABEZA HEXAGONAL EN BRONCE DE 1/2-13 UNC X 1 3/4, PARA USO EN PALAS ELÉCTRICAS P&H.	Tornillos; pernos y tuercas, de cobre.	7558280064807	$23.000
7616999000	CUÑA PARA CUCHARON DE PALA P&H (SET DE 2), 12 TONELADAS DE CAPACIDAD POR CUÑA, MATERIAL: ALUMINIO	Demás manufacturas de aluminio.	7558260192641	$1.837.000
8203200000	EXTRACTOR DE CABLE DE FIBRA ÓPTICA (ALAMBRE)	Alicates (incluso cortantes), tenazas, pinzas y herramientas similares, de metal común.	7558280057140	$7.500
8204110000	LLAVE DE BOCA FIJA	Llaves de ajuste manuales, de boca fija, de metal común.	7558260138059	$15.000
8204200000	HERRAMIENTA-DADO HEXAGONAL DE 5/8" PARA PALAS ELÉCTRICAS P&H 2800XPC	Cubos (vasos) de ajuste intercambiables, incluso con mango, de metal común.	7558260178562 y 7558270204328	$2.000, $350.000, $376.500
8205599900	JUEGO DE ADAPTADORES PARA PONCHADORA	Las demás herramientas de mano, excepto de uso doméstico, de metal común.	7558270103570, 7558270107677 y 7558270149782	$27.000, $130.000 y $1.600.500
8301409000	CERRADURA PARA PALA ELÉCTRICA P7H 2800XPC	Demás cerraduras y cerrojos, de metales comunes, excepto para vehículos automóviles, muebles y cajas de caudales, de metales comunes.	7558280057158	$54.000
8311100000	ELECTRODO DE SOLDADURA REDONDOS DE 5/16" PARA PALAS ELÉCTRICAS P&H 2800XPC	Electrodos recubiertos para soldadura de arco, de metales comunes.	7558260175045 y 7558280081492	$84.500 y $28.500
8311200000	ALAMBRE DE SOLDAR DE METAL COMÚN PARA PALAS ELÉCTRICAS P&H 2800XPC	Alambre relleno para soldadura de arco, de metales comunes.	7558260175052	$3.891.000
8311300000	VARILLA DE SOLDADURA DE METAL COMÚN PARA PALAS ELÉCTRICAS P&H 2800XPC	Varillas recubiertas y alambre relleno para soldar al soplete, de metales comunes.	7558260175061 y 7558280081500	$83.000 y $1.407.500
8408209000	MOTOR PARA USO EN EQUIPOS CATERPILLAR.	Los demás motores de émbolo (pistón) de encendido por compresión (motores Diésel o semi-Diésel). de los tipos utilizados para la propulsión de vehículos del Capítulo 87, de cilindrada superior a 4000 cm³.	7558260212291 y 7558280128044	$53.322.000 $57.704.000
8408902000	MOTOR DIESEL. PARA USO EN EQUIPOS CATERPILLAR.	Los demás motores de émbolo (pistón) de encendido por compresión (motores Diésel o semi-Diésel), excepto para la propulsión de barcos y vehículos del capítulo 87, de potencia superior a 130 kW (174 HP).	7558280085306, 7558260222943, 7558280137230 y 7558270204872	$7.564.629 $45.240.000 $7.561.500 $32.989.000
8409999900	IMPULSOR ACANALADO DE MOTOR Y ESPACIADOR DE SELLO DE ACEITE.	Las demás partes identificables como destinadas, exclusiva o principalmente, a los	7558280025015 y 7558280056941	$184.000 y $53.000

SC 5780-6

Posiciones arancelarias	Repuesto o accesorio	Descripción de la partida arancelaria	Declaración de importación	Valor del IVA descontado
		motores de encendido por compresión (diésel-semidiésel).		
8412210000	CILINDRO DE LEVANTE L1350	Motores hidráulicos con movimiento rectilíneo (cilindros).	7558280026693, 7558270119424, 7558280078037, 7558260216823, 7558270188886, 7558270204374 , 7558270188886 y 7558270204231	$2.165.500, $52.629.000,m $9.010.000, $150.054, $24.548.000, $1.840.398. $11.830.348. $10.026.102
8412310000	CILINDRO NEUMÁTICO PARA PALA ELÉCTRICA P&H 2800XPC	Motores neumáticos, con movimiento rectilíneo (cilindros).	7558260141110	$128.000
8412909000	PESTAÑA PARA USO EN EQUIPOS CATERPILLAR	Partes de los demás motores y máquinas motrices (por ejemplo: de motores, neumático, hidráulicos, etc.).	7558270204381 y 7558270204249	$441.500, $18.000
8413500000	CAJA DE BOMBAS PARA USO EN EQUIPO DE MINERÍA	Demás bombas volumétricas alternativas.	7558280078384	$17.853.500
8414802100	COMPRESOR DE AIRE 30HP(460V-60HZ)	Demás compresores de potencia inferior a 30 kW (40 HP).	7558260131266, 7558280020924, 7558280025031, y 7558270090510	$4.801.500, $4.788.000, $13.882, $10.998, $9.249, $5.955, $5.001, $283.000, $4.623.500 y $1.742
8415900000	CONTROLADOR PARA AIRE ACONDICIONADO DE PALA P& H	Partes de acondicionadores de aire de la partida nº 84.15.	7558260180031	$804.000
8415811000	AIRE ACONDICIONADO	Las demás máquinas y aparatos para acondicionamiento del aire, con equipo de enfriamiento inferior o igual a 30.000 BTU/hora y válvula de inversión del ciclo térmico (bombas de calor reversibles).	7558260133739	$8.070.500
8419509000	SECADOR DE AIRE CON MEMBRANA PARA PALA ELECTRICA P&H 2800XPC4	Demás intercambiadores de calor, excepto pasterizadores.	7558280057165	$1.516.000
8421299000	MALLA COLADORA DE IMPUREZAS PARA PALA HIDRÁULICA HITACHI	Los demás aparatos para filtrar o depurar líquidos.	7558260154451	$1.705.000
8421399000	MALLA FILTRADORA MALLA FILTRADORA PARA BRAZO Y AGUILÓN DE PALA HITACHI	Demás aparatos para filtrar o depurar gases.	7558260154467 y 7558260176108	$673.500 y $105.000
8424200000	EQUIPO CONTRA-INCENDIO PARA PALA HITACHI EX5500-6	Pistolas aerográficas y aparatos similares.	7300290032659	$15.093.500
8425429000	GATO HIDRÁULICO PARA USO EN EQUIPO DE MINERÍA	Los demás gatos hidráulicos, excepto elevadores fijos para vehículos automóviles, de los tipos utilizados en talleres y portátiles para vehículos automóviles.	7558260135330	$113.500
8425499000	LEVANTADOR PARA CANASTA CENTRIFUGA, USO EN LA PLANTA DE LAVADO DE CARBÓN	Los demás gatos excepto los hidráulicos y los portátiles para vehículos automóviles.	7558270140961 y 7558260204632	$63.000, $1.414.500
8426490000	EQUIPO PARA INSTALAR Y REMOVER TRANSMISIONES SERIE T00205	Las demás máquinas y aparatos de elevación, autopropulsados, excepto sobre neumáticos.	7558280057212	$23.793.000
8426419000	GRÚA HIDRÁULICA DE 73 TONELADAS DE	Las demás máquinas y aparatos de elevación,	7526260155094	$34.278.500

SC 5780-6

Posiciones arancelarias	Repuesto o accesorio	Descripción de la partida arancelaria	Declaración de importación	Valor del IVA descontado
	CAPACIDAD PARA TERRENO QUEBRADO AUTOPROPULSADA (PARTE IMPORTADA COMO UNIDAD FUNCIONAL)	autopropulsados, sobre neumáticos, excepto carretillas grúa.		
8427100000	CARRETILLA ELÉCTRICA MONTACARGA MARCA HYSTER NUEVO	Carretillas apiladoras y demás carretillas de manipulación con un dispositivo de elevación, autopropulsadas con motor eléctrico.	7558280035080	$5.782.000
8427200000	MONTACARGAS MARCA HYSTER MODELO H550F CON CAPACIDAD DE 25.000 KILOS (PARTE IMPORTADA COMO UNIDAD FUNCIONAL)	Carretillas apiladoras y demás carretillas de manipulación con un dispositivo de elevación, autopropulsadas, excepto con motor eléctrico.	7558260161657	$56.541.000
8425429000	GATO HIDRÁULICO DE BLOQUEO AJUSTABLE EDMO JS15 CAPACIDAD: 150,000 KGS INCREMENTO AJUSTABLE A 51MM.	Los demás gatos hidráulicos, excepto elevadores fijos para vehículos automóviles, de los tipos utilizados en talleres y portátiles para vehículos automóviles.	7558260135330 y 7558260204625	$4.592.000
8429510000	PALA ELÉCTRICA P&H 2800XPC (IMPORTADA COMO PARTE DE UNIDAD FUNCIONAL)	Cargadoras y palas cargadoras de carga frontal, autopropulsadas.	7558280025212	$35.102.500
8431109000	CARRO DE EXTENSIÓN PARA GATO HIDRÁULICO 300 MM	Partes de máquinas o aparatos de la partida 84.25 excepto de polipastos, tornos y cabrestantes.	7558260204618	$326.000
8431410000	CUCHARÓN DE 44 YARDAS CUBICAS PARA PALA P&H	Cangilones, cucharas, cucharas de almeja, palas y garras o pinzas.	7558270112506	$174.324.000
8431420000	HOJA TOPADORA PARA MOTONIVELADORAS 24M	Hojas de topadoras (de bulldozers), incluso angulares (de angledozers).	7558280073511	$5.751.000
8431490000	PLUMA DE 58 PIES	Demás partes identificables como destinadas, exclusiva o principalmente, a las máquinas o aparatos de las partidas Nºs 84.26, 84.29 u 84.30.	7558280044560, 7558260159751, 7558260176201, 7558280057221, 7558280084331, 7558270161145, 7558260227525, 7558280111811, 7558270202568, 7558280136454, 7558280136961 y 7558280137302	$197.797.000, $69.291.000, $13.500, $4.371.000, $156.427.500, $445.000, $34.218.084, $427.630, $349.553, $2.140.430, $32.108, $60.411, $4.781.519, $8.000, $38.420, $64.968
8460290000	MAQUINA RECTIFICADORA DE CILINDROS PORTÁTIL Y DE PEDESTAL	Las demás máquinas de rectificar, excepto superficies planas, en las que la posición de la pieza pueda regularse en uno de los ejes con una precisión superior o igual a 0,01 mm, para metales, carburos metálicos sinterizados o cermets, excepto de control	7300290032801	$1.849.500
8466200000	PORTAPIEDRAS TIPO SIOUX	Portapiezas, para máquinas herramientas.	7558270109627	$135.000
8467119000	IMPULSOR ACANALADO DE MOTOR.	Demás máquinas neumáticas, rotativas (incluso de percusión), de uso manual.	7558270109634 y 7558280036247	$469.000 y $69.000
8467210000	MOTOR TALADRO NEUMÁTICO DE 1/2".	Taladros de toda clase, incluidas las perforadoras rotativas con motor eléctrico incorporado, de uso manual.	7558260136131	$176.500

SC 5780-6

Posiciones arancelarias	Repuesto o accesorio	Descripción de la partida arancelaria	Declaración de importación	Valor del IVA descontado
8467990000	JUEGO DE REPARACIÓN PARA PULIDORA Y ADAPTADOR DE LLAVE HIDRÁULICA PARA TORQUE DE 2-1/4".	Partes de las demás herramientas de la de la partida 84.67, excepto de las sierras o tronzadoras de cadena y de las herramientas neumáticas.	7558260136149 y 7558270119503	$23.500, $303.500
8471700000	MEMORIA COMPACTA FLASH DE 4GB PARA PALA ELÉCTRICA P&H 2800XPC	Unidades de memoria.	7558270142230	$377.500
8474900000	LINGOTE DE FIJACIÓN EN CORROCUBOS	Partes de máquinas y aparatos de la partida nº 84.74.	7558270145084 y 7558260193127	$4.495.000 y $6.861.500
8479899000	CAMBIADOR DE NEUMÁTICOS CON GRAMPA PARA RUEDA DE FUERZA MODELO EEWH302A	Demás máquinas y aparatos mecánicos con función propia, no expresados ni comprendidos en otra parte de este Capítulo.	7558270148286	$1.155.500
8481809900	VALVULA PARA USO EN EQUIPOS CATERPILLAR	Los demás artículos de grifería y órganos similares.	7558280102322 y 7558260243349	$3.875, $4.418, $1.987
8481809100	VALVULA CON TAPA DE LLENADO RAPIDO 2.0 PARA PALA ELECTRICA P&H 2800XPC	Válvulas dispensadoras	7558260176154	$93.500
8482200000	CONO PARA USO EN EQUIPOS CAT.	Rodamientos de rodillos cónicos, incluidos los ensamblados de conos y rodillos cónicos.	7558280137001	$296.000
8482100000	RODILLO PARA USO EN EQUIPOS CAT.	Rodamientos de bolas.	7558280136991	$165.500
8482990000	PISTA PARA RODAMIENTO PISTA PARA RODAMIENTO PARA BRAZO Y AGUILÓN DE PALA HITACHI	Las demás partes de rodamientos, excepto bolas, rodillos y agujas.	7558260154474 Y 7558280137026	$42.500, $15.500
8483109900	EJE PIVOTE PARA USO EN EQUIPOS CAT.	Demás árboles de transmisión y manivelas, excepto de motores de aviación.	7558280136493	$4.027.500
8483309000	COJINETE PARA EJE DE LA BOMBA DE AGUA, DEL SISTEMA DE RIEGO MEGA CORP. Y CAMISA PARA BASTIDOR PARA TRACTOR SOBRE ORUGAS	Las demás cajas de cojinetes sin rodamientos incorporados y cojinetes excepto de motores de aviación.	7558270110311, 7558270111128, 7558260157311, 7558270147761, 7558270165979, 7558280137033 y 7558280136501	$73.500, $5.992.500, $436.000, $2.947.500, $395.500, $192.914, $568.000
8483409200	ENGRANAJE PARA USO EN EQUIPOS CATERPILLAR	Engranajes y ruedas de fricción, excepto las ruedas dentadas y demás órganos elementales de transmisión presentados aisladamente, excepto de motores de aviación.	7558280136519	$84.500
8483409100	CAJA DE BOMBAS PTO CARGADOR L-1350	Reductores, multiplicadores y variadores de velocidad, incluidos los convertidores de par, excepto de motores de aviación.	7558280078044 Y 7558280137040	$12.131.000, $1.671.500
8483409900	PIÑÓN PARA USO EN EQUIPOS CATERPILLAR	Los demás husillos fileteados de bolas o rodillos, excepto de motores de aviación.	7558270204912, 7558280134711, 7558280137058 y 7558280137334	$1.495.000, $393.620, $1.793.000, $205.000
8483609000	ACOPLE DE ACERO PARA PALA P&H2800XPC	Órganos de acoplamiento, incluidas las juntas de articulación.	7558270103112 y 7558270140986	$10.000 y $51.000
8483904000	PIÑÓN PARA USO EN EQUIPOS CAT.	Ruedas dentadas y demás órganos elementales de transmisión presentados aisladamente.	7558280137072 y 7558280137359	$184.000, $37.649
8484100000	EMPAQUE PARA EMPALME ELÉCTRICO DE PALA P&H2800XPC	Juntas metaloplásticas.	7558270103137, 7558280057172, 7558280059423, 7558280102229, 7558280120292	$1.424, $23.500, $97.000,

SC 5780-6

Posiciones arancelarias	Repuesto o accesorio	Descripción de la partida arancelaria	Declaración de importación	Valor del IVA descontado
			y 7558280043602	$3.227, $10.000, $110.000, $60.882. $61.902
8487901000	BOMBA DE GRASA PERADA POR AIRE, 80 CU IN / MIN	Engrasadores no automáticos.	7558260136124	$138.000
8487902000	SECADOR DE AIRE DE MEMBRANA DEL SISTEMA EN LAS PALAS PYH 2800XPC, PARA DISIPAR LA HUMEDAD Y EL RAPIDO OXIDO DE LAS PARTES	Aros de obturación (retenes o retenedores).	7558280101618, 7558260228286, 7558260240580, 7558260243356, 7558280136565 y 7558280102331	$1.375.500, $53.230, $231.321, $60.394, $164.034, $8.805 $104.609, $45.685, $1.758, $1.734, $16.039, $19.215, $15.506, $1.221.853, $2.580.000
8501102000	MOTOR ELÉCTRICO PARA MANDO COMPLETO 30W, USO EN EQUIPO DE MINERÍA	Motores universales, de potencia inferior o igual a 37,5 W.	7558280070927	$536.000
8501331000	MOTOR DE LA RUEDA SR.	Motores de corriente continua, con reductores, variadores o multiplicadores de velocidad, de potencia superior a 75 kW pero inferior o igual a 375 kW.	7558280076481	$39.918.000
8501342000	MOTOR ELÉCTRICO DE GIRO DC DE 746 KW 550 V	Los demás motores de corriente continua, de potencia superior a 375 kW excepto con reductores, variadores o multiplicadores de velocidad.	7558270090528, 7558280020838, 7558270114946 y 7558280038583	$64.383.500, $31.149.000, $82.850.500, $40.402.000
8501530000	MOTOR ELÉCTRICO DE 3 FASES, 320 HP, 4.160 VOLT.	Demás motores de corriente alternan, polifásicos, de potencia superior a 75 kW.	7558280072821	$1.885.000
8502111000	PLANTA DE LUZ PORTÁTIL(EQUIPADA CON GENERADOR PANCAKE) 6 X 1000W	Grupos electrógenos con motor de émbolo de encendido por compresión (motores Diésel o semi-Diésel), de potencia inferior o igual a 75 kVA, de corriente alterna.	7558260217394	$5.033.000
8504342000	TRANSFORMADOR PRINCIPAL	Demás transformadores de potencia superior a 1.600 kVA pero inferior o igual a 10.000 kVA, excepto de dieléctrico líquido.	7558260131273 y 7558270096423	$30.607.000 y $20.462.000
8504409000	FUENTE DE POTENCIA, ALTO VOLTAJE	Demás convertidores estáticos, excepto unidades de alimentación estabilizada ("UPS") y arrancadores electrónicos.	7558260175228	$455.500
8525802000	CÁMARA FOTOGRÁFICA DIGITAL	Cámaras fotográficas digitales y videocámaras.	7558270145195	$184.500
8526920000	UNIDAD ANTICOLISIÓN CON PANTALLA REMOTA	Demás aparatos de radiotelemando.	7558280063586	$3.809.000
8536509000	INTERRUPTOR LIMITE PARA ESCALERA DE PALA P&H2800XPC	Demás interruptores, seccionadores y conmutadores, para una tensión inferior o igual a 1.000 voltios y mayor a 260 V o para una intensidad superior a 30 A.	7558280029397 y 7558280057181	$80.000 y $203.500
8536901000	TERMINAL TIPO OREJA SIN SOLDADURA PARA PALA P&H2800XPC	Los demás aparatos de empalme o conexión para una tensión inferior o igual a 260 V e intensidad inferior o	7558280029405 y 7558270137498	$1.000 y $1.000

SC 5780-6

Posiciones arancelarias	Repuesto o accesorio	Descripción de la partida arancelaria	Declaración de importación	Valor del IVA descontado
		igual a 30 A, excepto terminales para una tensión inferior o igual a 24 V.		
8537109000	TABLERO RPC DE CABINA COMPLETA PARA PALA P&H2800XPC	Los demás cuadros, paneles, consolas, armarios y demás soportes equipados con varios aparatos de las partidas 85.35 u 85.36, para control o distribución de electricidad, para una tensión inferior o igual a 1.000 V, excepto PLC.	7558280029421	$1.596.500
8542390000	TARJETA ELECTRÓNICA DE TRANSFERENCIA PARA MOTOR CUMMINS S/N D100112904	Los demás circuitos electrónicos integrados excepto procesadores y controladores, incluso combinados con memorias, convertidores, circuitos lógicos, amplificadores, relojes y circuitos de sincronización, u otros circuitos, memorias y amplificadores.	7558270148215	$714.500
8543709000	MOTO VIBRADOR USO EN LA PLANTA DE LAVADO DE CARBÓN	Las demás máquinas y aparatos eléctricos con función propia, no expresados ni comprendidos en otra parte de este Capítulo.	7558270140954	$5.524.000
8544422000	ALAMBRE ELÉCTRICO MULTIFILAR 4/0 AWG	Los demás conductores eléctricos para una tensión inferior o igual a 1.000 V, provistos de piezas de conexión, de cobre.	7558280056959	$162.500
8544601000	CABLE ELÉCTRICO PARA ALIMENTACIÓN DE PALAS. CALIBRE 3X2/0 AWG, TMCGEH3S 6/10 KV(MAX 12KV) 90^	Los demás conductores eléctricos para una tensión superior a 1.000 V, de cobre.	7558280035342	$189.265.500
8708409000	HELICE PARA USO EN EQUIPOS CAT.	Partes de cajas de cambio para vehículos automóviles de las partidas 87.01 a 87.05.	7558270204518	$203.500
8708501100	EJE PARA USO EN EQUIPOS DE MINERÍA.	Ejes con diferencial de vehículos automóviles de las partidas 87.01 a 87.05.	7558260240652 y 7558280136762	$28.500, $2.114.000
8708502100	CONJUNTO DE RUEDA Y SPLINDE FRONTAL PARA USO EN EQUIPOS CAT	Ejes portadores de vehículos automóviles de las partidas 87.01 a 87.05.	7558280119791	$20.917.000
8708701000	CONJUNTO DE RUEDA Y PAQUETE DE FRENOS UTILIZADO EN EQUIPOS CATERPILLAR	Ruedas y sus partes.	7558260210032, 7558270192272 y 7558280124541	$29.103.500 $27.901.000 $28.593.000
8708809090	CILINDRO SUSPENSIÓN FRONTAL.	Las demás partes de los sistemas de suspensión de vehículos automóviles de las partidas 87.01 a 87.05 excepto rótulas y sus partes, amortiguadores y sus partes y barras estabilizadoras.	7558280097163, 7558260217309, 7558270175174, 7558260221153, 7558280119808, 7558260228397, 7558280136771, 7558280124921, 7558260232385, 7558280122851, 7558280135005 y 7558280137461	$12284.000 $2.772.500 $9.450.500 $7.426.373 $5.542.000 $8.613.000 $531.500 $23.437.000 $18.136.000 $15.679.000 $10.656.437 $10.515.000
8708910010	RADIADOR PARA USO EN EQUIPO DE MINERÍA	Radiadores de vehículos automóviles de las partidas 87.01 a 87.05.	7558270175769 y 7558260228381	$22.826.000 $615.026 $412.734
8708910090	ENSAMBLE DEL TANQUE PARA USO EN EQUIPOS CATERPILLAR	Partes de radiadores de vehículos automóviles de las partidas 87.01 a 87.05.	7558270178701, 7558280102347, 7558260228326, 7558280119750, 7558260243370, 7558260243632,	$607.293 $1.320.707 $9.000 $2.897 $686.791 $2.240.312

SC 5780-6

Posiciones arancelarias	Repuesto o accesorio	Descripción de la partida arancelaria	Declaración de importación	Valor del IVA descontado
			7558280136581, 7558270191962 y 7558270195331	$266.000 $168.020 $1.189.942 $467.000 $2.194.269 $9.036.000
8708994000	RUEDA DE MANDO DE PROPULSIÓN DE LA ORUGA	Trenes de rodamiento de oruga y sus partes, de vehículos automóviles de las partidas Nºs 87.01 a 87.05.	7558260131280, 7558260133746, 7558270204541, 7558260243831 y 7558270204041	$11.946.000 $67.654.500 $5.190.971 $3.541.871 $5.455.000 $698.000
8708992900	PORTADORA PARA USO EN EQUIPOS CAT.	Partes de transmisiones cardánicas, de vehículos automóviles de las partidas Nºs 87.01 a 87.05.	7558270204525	$2.289.500
8708999900	TRANSMISIÓN DE PROPULSIÓN.	Los demás partes y accesorios de vehículos automóviles de las partidas 87.01 a 87.05, no expresadas ni comprendidas en otra parte de la partida 87.08.	7558260140262, 7558280032316, 7558260205924, 7558280095712, 7558260212741, 7558270175135, 7558260228333, 7558260243388, 7558280136605 y 7558260232084	$247.763.500 $135.397.000 $17.844.000 $51.258.000 $21.159.500, $7.148.518, $32.999.270 $14.683.829 $10.170.705 $2.570.183 $32.094.570 $11.837.292 $15.157.000
9006910000	TRÍPODE PARA CANON EOS REBEL T2I	Partes y accesorios de cámaras fotográficas.	7558270145203	$64.500
9030200000	OSCILOSCOPIO MANUAL MARCA FLUKE, MODELO FLK -199C	Osciloscopios y oscilógrafos, catódicos.	7558270183197	$508.500
9032100000	TERMOSTATO PARA TRABAJO PESADO	Termostatos.	7558260175235	$25.000
9025191900	DETECTOR DE TEMPERATURA PARA PALA ELECTRICA P&H 2800XPC4	Demás termómetros, excepto para vehículos del Capítulo 87, eléctricos o electrónicos, sin combinar con otros instrumentos.	7558270137513	$17.500
9026101200	INDICADOR PARA USO EN EQUIPOS CATERPILLAR	Indicadores de nivel, eléctricos o electrónicos.	7558280102282	$44.500
9026101900	MEDIDORES DE FLUJO DE DESPLAZAMIENTO POSITIVO PARA CONTROL DE LÍQUIDOS	Demás instrumentos y aparatos para la medida o control del caudal o del nivel de los líquidos, eléctricos o electrónicos, excepto medidores de carburante para vehículos del Capítulo 87 e indicadores de nivel.	7558270103943 y 7558280122061	$2.060.500 $88.000, $8.000
9027809000	MUESTREADOR DE AIRE DE ALTO VOLUMEN TE-6070-2.5 HVS	Demás instrumentos para análisis físicos o químicos, para ensayos de viscosidad, porosidad, dilatación, tensión, superficial o similares o para medidas calorimétricas, acústicas o fotométricas, excepto eléctricos o electrónicos.	7558260176131	$662.000
9030310000	MEDIDOR DE AISLAMIENTO HASTA 5000V/DC	Multímetros, sin registrador.	7558280061461	$507.500
9031101000	MAQUINA BALANCEADORA DE ROTORES	Máquinas para equilibrar piezas mecánicas, electrónicas.	7558260238211	$9.900.000
9031809000	DINAMÓMETRO TIPO GRILLETE	Los demás instrumentos, aparatos y máquinas de medida o control, no expresados ni comprendidos en otra parte de este Capítulo, excepto sincroscopios y planímetros.	7558280136651 Y 7558270205182	$694.000, $50.298.500
9032899000	SISTEMA CONTROLADOR DE CARGA I-3000 PARA GRÚA GROVE	Demás instrumentos y aparatos automáticos para la regulación o el control.	7558260210191	$7.743.500

SC 5780-6

Según se observa, los bienes importados son, entre otros, motores, ruedas (guías y orugas) y compresores neumáticos, que son necesarios para el funcionamiento de la maquinaria. También fueron importados juegos de reparación, empaques, mangueras, tornillos y cables eléctricos requeridos para el mantenimiento de la maquinaria. Y, en este mismo sentido, fueron introducidos al territorio aduanero nacional cojinetes, parachoques y soportes que son necesarios para el correcto y seguro uso de la maquinaria por los operarios. En consecuencia, siguiendo los lineamientos del precedente, estos bienes son elementos complementarios y necesarios para el correcto funcionamiento de la maquinaria pesada, por lo que se encuentran comprendidos dentro del beneficio tributario por valor de $2.878’698.192.

Cabe destacar que, en los actos acusados, la DIAN no discutió que las partes y accesorios importados estaban destinados al funcionamiento de maquinaria pesada. En realidad, se limitó a señalar que los bienes importados no son, en sí mismos considerados, maquinaria pesada; lo cual no es un motivo válido para negar el beneficio tributario, a la luz de la sentencia del 1° de julio de 2021 aquí reiterada, que señaló que *«la norma estableció el descuento tributario sobre la maquinaria pesada, y atendiendo a su definición, resulta procedente el descuento sobre los elementos complementarios o repuestos de las máquinas que la integran y que son necesarias para su correcto funcionamiento».*

En este orden, el valor total del IVA descontable procedente es el siguiente:

IVA descontable por Carbones del Cerrejón en el año gravable 2010 por la importación de maquinaria pesada para industrias básicas (artículo 258-2 del Estatuto Tributario)	
IVA pagado por la importación de equipos completos	$26.162’093.500
IVA pagado por la importación de partes	$2.878’698.192
Total:	**$29.040’791.592**

Este cargo de la apelación prospera.

5. Condena en costas

No se impondrá condena en costas 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.

En conclusión, la Sala revocará la sentencia apelada y, en su lugar, declarará la nulidad de los actos acusados. A título de restablecimiento del derecho, declarará la firmeza de la declaración del impuesto sobre la renta presentada por Carbones del Cerrejón Limited por el año gravable 2010. Además, no habrá condena en costas.

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

FALLA

1. **Revocar** la sentencia de primera instancia proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, el 11 de septiembre de 2019.

SC 5780-6

2. **Declarar la nulidad** de la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 312412014000039 del 26 de marzo de 2014 y la Resolución Nro. 900340 del 22 de abril de 2015.

3. A título de restablecimiento del derecho, **declarar** la firmeza de la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios presentada por Carbones del Cerrejón Limited para el año gravable 2010.

4. Sin condena en costas.

5. **Reconocer** a la abogada Angie Alejandra Corredor Herrera como representante judicial de la DIAN, en los términos y para los fines dispuestos en el poder que obra a índice 23 de SAMAI.

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)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente
Salva el voto

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

SC 5780-6