



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

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., nueve (9) de mayo de dos mil diecinueve (2019)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 760001-23-31-000-2009-00819-01 (20774)
Demandante: PRODUCTORA DE PAPELES S.A. - PROPAL S.A.
Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS
NACIONALES - DIAN

Temas: Sistema especial de importación (Plan Vallejo). Depreciación de maquinaria. Partes de máquina que integran una unidad funcional.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la entidad demandada, contra la sentencia de 23 de febrero de 2012, proferida por Tribunal Administrativo del Valle de Cauca, Sala de Descongestión, que en la parte resolutive dispuso:

*«**PRIMERO:- DECLÁRESE** la nulidad de las Resoluciones No. 188241 06.40 0001, de enero 9 de 2009 de la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de la DIAN, Cali, y No. 4190 de abril 24 de 2009 de la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN que resuelve el recurso de reconsideración interpuesto contra la primera, en lo que atañe a los valores sumados de la Declaración de Finalización de los Sistemas Especiales de Importación No. 14307010508441 de 8 de noviembre de 2005.*

***SEGUNDO: DECLÁRESE** en firme parcialmente la Resoluciones No. 188241 06.400001, de enero 9 de 2009 de la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de la DIAN, Cali, y No. 4190 de abril 24 de 2009 de la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión*

Jurídica de la DIAN que resuelve el recurso de reconsideración interpuesto en contra de la primera, en lo que atañe a los valores sumados, por concepto de mayor base gravable y sanción, a la Declaración de Finalización de los Sistemas Especiales de Importación No. 14307010508290 de 28 de octubre de 2005

TERCERO: NIÉGUENSE las demás súplicas de la demanda

CUARTO: SIN COSTAS por no aparecer causadas¹.

ANTECEDENTES

El 30 de marzo de 2000, el Instituto Colombiano de Comercio Exterior – INCOMEX, autorizó el Programa Plan Vallejo No. BR- 2191 a la sociedad Productora de Papeles S. A., PROPAL S.A., para hacer importaciones con finalidad de reconversión tecnológica de los equipos de producción², con un cupo de importación para bienes de capital de US\$20.000.000 y para repuestos de US\$6.000.000.00³.

Al amparo de la autorización anterior, la demandante importó «*partes de máquina para la fabricación de papel*» en la modalidad de importación temporal, con los registros de importación 00364 y 1928⁴, a través de las declaraciones iniciales 0901302068546-5 del 30 de abril de 2001, 0901302068547-2 del 30 de abril de 2001, 0901302070490-8 del 27 de julio de 2001 y 0901302070491-5 del 27 de julio de 2001⁵.

El 13 de septiembre de 2005, el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, certificó “el cumplimiento del 100%” de los compromisos que se derivaron de la internación al territorio aduanero nacional de bienes de capital amparados con los registros de importación 00364 y 1928, entre otros, señalando que luego de 60 días dichos bienes y repuestos debían reexportarse o modificarse las declaraciones de importación iniciales, previa liquidación y pago de IVA⁶.

Con base en lo anterior, la demandante presentó las declaraciones para la finalización de los Sistemas Especiales de Importación – Exportación (Plan Vallejo) números 14307010508290 y 14307010508283 del 28 de octubre de

¹ Fls. 360-369 c. p.

² De acuerdo con los artículos 173 (lit. c), del Decreto Ley 444 de 1967, 11 del Decreto 631 de 1985 y la Resolución 1860 del 14 de mayo de 1999 de la Dirección General del INCOMEX.

³ Fls. 122 a 126 c. p.

⁴ Fl. 228 c. p.

⁵ Fls. 127 a 134 c. p.

⁶ Fls. 9-10, c. p. 12

2005, modificando la modalidad de importación temporal a ordinaria, con carácter definitivo. La segunda de tales declaraciones fue corregida mediante la declaración 14307010508441 del 8 de noviembre del mismo año⁷, que liquidó el valor total FOB y los ajustes de las declaraciones iniciales USD en \$19.890.370, el valor de depreciación en \$12.834.122 y el IVA en \$4.937.542.861, para un pago total de \$41.520.984.

Prevía apertura de investigación⁸, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Aduanas de Cali profirió el Requerimiento Especial Aduanero No. 05-070-2008-04-35-000138 del 17 de octubre de 2008, acorde con el “estudio técnico” realizado el 1 de octubre del mismo año⁹.

Dicho requerimiento propuso formular liquidación oficial de revisión de valor a las Declaraciones para la finalización de los Sistemas Especiales de Importación – Exportación Plan Vallejo, en orden a desconocer la depreciación aplicada sobre algunas mercancías importadas que la declarante tomó como bienes de capital, cuando los registros de importación de aquellas indicaban que eran **partes, repuestos y accesorios**; ajustar el valor de fletes, seguros y gastos conexos; incrementar el impuesto a pagar e imponer sanción del 50% de la diferencia entre el valor declarado y el valor en aduana establecido¹⁰.

Por Liquidación Oficial de Revisión de Valor No. 1-88-241-06.40-0001 del 9 de enero de 2009¹¹, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Aduanas de Cali aceptó la propuesta del requerimiento especial aduanero y, en tal sentido, aumentó a \$418.339.760 el IVA registrado en la declaración para finalización 14307010508290 del 28 de octubre de 2005, e impuso una sanción de \$981.439, para un total a pagar de \$1.295.499; asimismo, rechazó el valor de la depreciación de la declaración para finalización 14307010508441 del 8 de noviembre de 2005, determinó un mayor valor de IVA de \$551.973.136 e impuso una sanción de \$1.724.916.050, para un total a pagar de \$2.276.889.186.

La Resolución 0004190 del 24 de abril de 2009¹² confirmó el anterior acto, al decidir el recurso de reconsideración interpuesto por Propal S.A.¹³.

⁷ Fls. 11, 135-136, c. p.

⁸ Por el “programa de control posterior a la terminación de la importación temporal en desarrollo de los sistemas especiales de importación-exportación de bienes de capital y repuestos”

⁹ Fl. 12 c. p.

¹⁰ Suma que comprende \$552.287.196 como mayor valor a pagar por IVA y \$1.725.897.489 como sanción. Fl. 12 c. p.

¹¹ Fls. 9-78, c. p.

¹² Fls. 80-98 c. p.

¹³ Fl. 81 c. p.

DEMANDA

La PRODUCTORA DE PAPEL S. A. - PROPAL, en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones:

*«... que se **DECLARE LA NULIDAD** de los actos administrativos enumerados a continuación, por lo motivos expuestos en esta demanda y que una vez declarada esa nulidad y como consecuencia de esta, se **RESTABLEZCA EL DERECHO** de la compañía **PROPAL S.A.**, declarando:*

3.1 *Que son nulos los siguientes **actos demandados**:*

- (a) *La **Resolución No. 1 88 241 06. 40 0001 de enero 9 de 2009**, mediante la cual la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Aduanas Nacionales de Cali expidió **Liquidación Oficial de Revisión de Valor** con la cual se modificó el valor de las mercancías amparadas con las declaraciones de finalización de importación temporal en Programa Especial de Importación – Exportación (PLAN VALLEJO) e incrementó el IVA liquidado en esas declaraciones.*
- (b) *La **Resolución No. 4190 de abril 24 de 2009**, mediante la cual la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN **resolvió el Recurso de Reconsideración** interpuesto en contra de la primera, confirmando la liquidación impugnada y declara agotada la vía gubernativa por la actuación iniciada mediante el Requerimiento Especial Aduanero No. 0507020080435000138 de octubre 22 de 2008.*

3.2 *Que como consecuencia de la declaración de nulidad de los actos administrativos enunciados, se declare que las Declaraciones de importación cuestionadas en los actos demandados y presentadas por PRODUCTORA DE PAPELES S.A PROPAL están en firme.*

3.3 *Que como consecuencia del anterior pronunciamiento, se declare que no hay lugar al pago de ninguna suma por tributos arancelarios adicionales a lo ya pagados por PROPAL S.A. con sus Declaraciones de Importación, ni al pago de sanciones.*

3.4 *Que se condene a la DEMANDADA al pago de costas en virtud de que la Corte Constitucional declaró inexecutable la norma del Código de Procedimiento Civil que preveía como improcedente la condena en costas y agencias en derecho para las entidades de derecho público»¹⁴.*

Invocó como disposiciones violadas los artículos 83, 228 y 363 de la Constitución Política; 187 del Código de Procedimiento Civil; 1º y 499-3 del

¹⁴ Fls. 225-226 c. p.

Decreto 2685 de 1999; 169, 176, 182, 183, 197, 198 y 216 de la Resolución 4240 de 2000. El concepto de violación se sintetiza así:

Manifestó que la autoridad aduanera desconoció la valoración de PROPAL sobre la mercancía importada y la depreciación como factor de esa valoración, y tomó el valor que se les asignó como mercancías nuevas en el año 2001, cuando se importaron temporalmente, no obstante que tenían cuatro años de uso.

Dijo que la valoración oficial no tuvo en cuenta las reglas especiales previstas en los artículos 169 y 216 de la Resolución 4240 de 2000, que ordenan reconocer el uso, obsolescencia, daños y averías de las mercancías que no han sido objeto de venta internacional y excluyen la prohibición de depreciación de mercancías para efectos aduaneros, establecida en el artículo 198 ib.

Afirmó que el estudio de valoración realizado por la DIAN no partió de la directa comprobación del estado que tenían las máquinas y carece de alcance “técnico”, que la procedencia de la depreciación presupone establecer la naturaleza de la mercancía, como máquinas o partes, y que en el lenguaje técnico de las normas arancelarias y aduaneras, las “partes” corresponden a los **repuestos o piezas que conforman las máquinas** cuya naturaleza no cambia por el hecho de que se hayan incorporado a las líneas de producción de la demandante¹⁵.

Insistió en que lo importado fueron **máquinas** correspondientes a bienes de capital, depreciables por el uso, con funciones propias en las etapas del proceso productivo.

Adujo que las fotografías y el concepto técnico aportados como pruebas corroboran que las mercancías son máquinas, sin que la alusión a partes de máquina en las declaraciones cambie su naturaleza de «máquina».

Indicó que la DIAN incurrió en errada valoración probatoria, porque la declaración y los registros de importación no son las únicas pruebas sobre la naturaleza de los bienes importados, que las fotografías son prueba conducente e idónea para demostrar esa naturaleza y que el concepto técnico presentado no puede demeritarse por meras estimaciones asociadas a que la demandante fue quien lo contrató.

¹⁵ Denominadas internamente como “Máquina 1”, “Máquina 2”, “Máquina 3” y “Máquina 4”.

Sostuvo que la DIAN violó los principios de equidad, justicia y prevalencia del derecho sustancial sobre el formal, porque superpuso la forma de la declaración sobre la realidad mostrada por las pruebas que demuestran la naturaleza de las mercancías importadas.

Previa alusión a diferentes casos en los que la Administración Aduanera desconoció la inclusión de pagos hechos por la importación dentro del valor en aduanas de mercancías¹⁶, señaló que los gastos, seguros y fletes que declaró se ajustan a la ley.

Finalmente indicó que no incurrió en la infracción sancionada por los actos acusados, ya que Propal no declaró una base gravable inferior a la que le correspondía.

OPOSICIÓN

La **DIAN** no contestó la demanda¹⁷.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, Sala de Descongestión, mediante sentencia del 23 de febrero de 2012, decretó la nulidad de los actos administrativos demandados, con fundamento en las siguientes consideraciones¹⁸:

En relación con la declaración de finalización 14307010508290 del 28 de octubre de 2005, con fundamento en el artículo 177 del CPC, señaló que la demandante no probó sus afirmaciones en relación con la ilegalidad de los actos demandados frente a la liquidación de fletes y seguros.

Frente a la declaración de finalización 14307010508441 del 8 de noviembre de 2005, indicó que las mercancías importadas eran parte del cupo de bienes de capital autorizado a la demandante por razón del Plan Vallejo, y que el error de rotulación que presentan las declaraciones de importación temporal no habilita el desconocimiento de la maquinaria declarada ni afecta el valor de las obligaciones aduaneras por IVA, las cuales, en el contexto del Plan Vallejo, ascienden a \$0, tanto para la importación de maquinaria como para la de repuestos.

¹⁶ Fls. 254 a 257 c. p.

¹⁷ Fl. 289 c. p.

¹⁸ Fls. 360-369 c. p.

Manifestó que el oficio del gerente de contabilidad e impuestos de la demandante, sobre incorporación de la maquinaria a la contabilidad de la compañía como bienes de capital en la cuenta PUC *activos fijos, propiedad planta y equipo*, y el dictamen de AVAL LTDA que las clasificó las mercancías como máquinas, corroboran que no son repuestos.

Concluyó que la mercancía que originó el mayor valor en la liquidación oficial era parte de los bienes de capital, por lo que la liquidación efectuada por Propal se ajustó a la normativa aplicable.

APELACIÓN

La parte demandada interpuso recurso de apelación contra la sentencia de primera instancia, resaltando que dicha providencia reconoció que los cargos de la demanda no desvirtuaron la presunción de legalidad de los actos demandados y que ello implica la confirmación de los valores registrados en la Declaración de Finalización 14307010508290 del 28 de octubre de 2005.

Respecto de la Declaración de Finalización 14307010508441 de 8 de noviembre de 2005, manifestó que el fallo apelado se limitó a aceptar los argumentos de la demandante, desconociendo las pruebas aportadas por la DIAN y afirmando que PROPAL describió los bienes importados como “maquinaria”, cuando el registro 00364 y la casilla de “descripción de la mercancía” de las declaraciones iniciales muestran que lo importado fueron “repuestos, partes y accesorios” con los que se fabrica papel para exportar. Destacó que, desde el punto de vista aduanero, dichas partes no tienen la misma connotación de las máquinas, ni se pueden depreciar.

Indicó que el avalúo o certificación técnica allegada por la actora y la contabilización de las máquinas como bienes de capital, no demuestran la efectiva importación de las mismas, ni desvirtúan las declaraciones de importación y el registro de las mercancías importadas, conforme con las cuales aquellas corresponden a partes, repuestos y accesorios, y no a máquinas.

Puntualizó que el suministro de bases gravables inferiores en las declaraciones de importación obligaba a imponer la sanción del 50% de la diferencia entre el valor declarado y el establecido oficialmente, conforme con lo previsto en el artículo 499-3 del Decreto 2685 de 1999.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandante reiteró los argumentos expuestos en la demanda y la entidad demandada los aducidos en el recurso de apelación

El Ministerio Público no conceptuó.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Decide la Sala sobre la legalidad de los actos administrativos que modificaron las declaraciones de finalización del Sistema Especial de Importación – Exportación (Plan Vallejo).

En los términos del recurso de apelación, que se contrae a la declaración de finalización 14307010508441 del 8 de noviembre de 2005, corresponde analizar si las mercancías amparadas constituyen bienes de capital depreciables para efectos aduaneros, o si se trata de repuestos valorables en la forma establecida por los actos demandados. De acuerdo con ello, se establecerá si procede el mayor valor de tributos aduaneros liquidado en tales actos y la sanción aplicada por razón de los mismos.

Según la entidad apelante, los registros de importación y las declaraciones de importación temporal que ampararon inicialmente las mercancías mencionadas¹⁹ demuestran que estas son partes de máquinas no depreciables para efectos aduaneros, y que las pruebas aportadas por la demandante no desvirtúan esa conclusión.

Para resolver, se observa:

Las importaciones respecto de las cuales se presentaron las declaraciones de finalización modificadas por los actos demandados, se hicieron en desarrollo del “Plan Vallejo”. Dicho plan corresponde a la estrategia creada por el Gobierno Nacional para estimular la fabricación de productos y servicios con fines de exportación, y que fue incorporada al Régimen de Cambios Internacionales y de Comercio Exterior adoptado por el Decreto-Ley 444 de 1967, como “*sistema especial de importación-exportación*” para permitir el ingreso de materias primas y demás insumos al territorio nacional, con el objeto de producir artículos exclusivamente destinados a la venta en

¹⁹ 0901302068546-5 y 0901302068547-2 del 30 de abril de 2001, 0901302070490-8 y 0901302070491-5 del 27 de julio de 2001.

el exterior, bajo el incentivo de quedar exentos de depósito previo, licencia y derechos consulares y aduaneros²⁰.

Para introducir al territorio nacional mercancías importadas al amparo de ese programa especial, debía contarse con el “registro de importación” expedido por el Ministerio de Comercio Exterior, a la luz del artículo 1 del Decreto 2680 de 1999²¹.

De acuerdo con el régimen aduanero vigente al momento de los hechos que originaron la actuación administrativa discutida en el *sub lite*²², las mercancías específicas e insumos necesarios en desarrollo de los sistemas especiales señalados, con suspensión total o parcial de tributos aduaneros, y las maquinarias, equipos, repuestos y partes utilizadas en la producción y comercialización de bienes y servicios exportables²³, deben introducirse al país en la modalidad de “importación temporal”, al amparo de los artículos 172, 173 y 174 del Decreto Ley 444 de 1967²⁴.

Acorde con el mismo régimen, los importadores deben demostrar la terminación de tal modalidad ante el INCOMEX o la entidad que hiciere sus veces, para efecto de cancelar la garantía correspondiente, y a tales autoridades les compete certificar tanto el cumplimiento o incumplimiento de los compromisos de exportación, como la justificación de la imposibilidad de cumplirlos, identificando al usuario del programa y a las importaciones que hubiere realizado en desarrollo del mismo²⁵.

²⁰ Decreto Ley 444 de 1967, art. 172. “Las personas naturales o jurídicas que tengan el carácter de empresarios productores o de empresas exportadoras, podrán celebrar con el Gobierno contratos para introducir, exentos de depósito previo, de licencia y de derechos consulares y aduaneros, las materias primas y los demás insumos que hayan de utilizarse en la producción de artículos exclusivamente destinados a su venta en el extranjero. Tales contratos estarán sujetos a las condiciones siguientes: a) Comprobación de haber obtenido crédito externo para las referidas importaciones; b) Compromiso de prestar ante la aduana respectiva fianza bancaria, de una compañía de seguros u otra garantía satisfactoria, por el doble de los derechos que graven la importación; c) Garantía satisfactoria para asegurar la reexportación de la materia prima o de otros insumos que, siendo de prohibida importación, no se hayan utilizado para los fines estipulados. En estos casos la garantía equivaldrá por lo menos a cinco veces el valor de dichos elementos; d) Clara especificación de los productos que se proyecta exportar, con indicación de la parte que en ellos corresponda a insumos de producción nacional; ~~e) Compromiso de llevar libros especiales de cuenta corriente en especie, registrados en la Cámara de Comercio, que permitan un control adecuado. Estos libros podrán ser revisados en cualquier momento por los funcionarios que el Gobierno designe;~~ f) Compromiso de absorber en la fabricación de los productos de exportación aquellos insumos de origen nacional que técnica y económicamente resulten utilizables, y g) Obligación de presentar informes a la Superintendencia de Comercio Exterior o a otras oficinas que indique el Gobierno sobre la manera como se está dando cumplimiento a las estipulaciones del contrato.”

²¹ Actualmente es la Dirección General de Comercio Exterior del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo

²² Decreto 2685 de 1999, art. 168.

²³ Decreto 2685 de 1999, art. 168

²⁴ Modificado por el Decreto 688 de 1967

²⁵ Decreto 2685 de 1999, arts. 170 y 171

Asimismo, los bienes de capital importados bajo la modalidad de importación temporal señalada deben reexportarse o, en lugar de ello, modificarse la respectiva declaración como de importación ordinaria, liquidando y pagando el impuesto sobre las ventas a que hubiere lugar, previa certificación sobre el cumplimiento de los compromisos de exportación de los bienes producidos, expedida por la autoridad competente²⁶.

Para tal modificación, el artículo 216 de la Resolución 4240 de 2000 ordenó determinar el valor en aduana de acuerdo con el estado de la mercancía al momento de la respectiva valoración. Y específicamente, para el caso de las mercancías importadas temporalmente al amparo de los artículos 173 (lit. c) y 174 del Decreto-ley 444 de 1967²⁷, que fueren declaradas bajo la modalidad de importación ordinaria, ordenó que la base gravable de los tributos aduaneros pagables se determinara conforme con la misma valoración, según las siguientes reglas especiales (*artículo 216-4*):

- Si la mercancía se adquiría para dejarla definitivamente en el país, por tratarse de una venta que no es para la exportación a Colombia, no puede valorarse con el método del valor de transacción, sino con los métodos subsiguientes en el orden legalmente prescrito. En el método del último recurso, el valor de transacción debía aplicarse de manera flexible, tomando como base el precio de adquisición, sin aplicar porcentajes de depreciación.
- Si la mercancía no fue objeto de compraventa, teniendo en cuenta el documento que demuestre su precio en el estado que presente al momento de la importación inicial, a dicho precio deben descontársele los porcentajes por uso, obsolescencia, daño, deterioro o avería, conforme al estado que presenta la mercancía en el momento de la valoración. Para el efecto, se actuará de acuerdo con lo establecido en los artículos 197, 199 y 205 de esta resolución.

Los citados artículos 197 y 199, facultan la **depreciación de maquinarias y equipos** de los capítulos 84 y 85, de vehículos de los capítulos 86, 87, 88 y 89 y de artefactos y equipos del capítulo 90 (*art. 197*) y **prohíben la de muebles y enseres, equipos de oficina, antigüedades, modelos de época o de colección, motores, partes y accesorios**, salvo las tuberías para conducción de petróleo o gas (*art. 198*).

²⁶ Decreto 2685 de 1999, art 175. Concordantemente, el literal e) del artículo 172 del Estatuto Aduanero incluyó la importación ordinaria entre los mecanismos para terminar la importación temporal en desarrollo de los sistemas especiales de importación –exportación, que, a su vez, implica modificar la declaración temporal inicial de acuerdo con lo previsto en la Resolución 4240 de 2000, reglamentaria del Decreto 2685 de 1999.

²⁷ La primera de tales normas refiere al sistema especial de importación – exportación “Plan Vallejo” del artículo 172 de la Resolución 4240 de 2000

En el marco del régimen aduanero, las condiciones de la mercancía fungen como factor determinante de los tributos aduaneros, para lo cual debe realizarse la debida y detallada descripción de las mismas. De allí que la declaración de mercancías en los sistemas especiales de importación-exportación deba consignar los elementos e informaciones exigidos por la legislación aduanera y, en ese sentido, contener información técnica sobre los elementos de hecho y las circunstancias relativas a la transacción comercial por las que se hubiere determinado el valor aduanero declarado como base gravable²⁸.

Igualmente, la terminación de las importaciones temporales realizadas en desarrollo de los sistemas especiales referidos se condiciona a la reexportación de los bienes producidos o a la modificación de la declaración inicial para declararlos en importación ordinaria, previa certificación del INCOMEX sobre el cumplimiento de los compromisos de exportación de los bienes producidos, y la liquidación y pago del impuesto sobre las ventas causado, con base en la mercancía misma que se importa, según descripción hecha en el respectivo formulario de importación²⁹.

El importador es el responsable directo de la veracidad, exactitud e integridad de los datos consignados en la declaración de importación temporal, así como de los documentos que la soportan y que se requirieren para determinar el valor aduanero de las mercancías, y a aquel corresponde la carga de la prueba cuando la autoridad aduanera le solicite los documentos e información necesarios para establecer que el valor declarado en aduana es el valor real de la transacción³⁰.

Ahora bien, debe tenerse en cuenta que ciertas maquinarias por su tamaño y otras condiciones se tienen que importar al país de manera fraccionada y en diferentes embarques. En tales eventos, los elementos o componentes de las maquinarias constituyen partes de una unidad funcional, conforme con lo previsto por el artículo 133 del Decreto 2685 de 2009.

Al efecto, se reitera el criterio expuesto por la Sala en la sentencia del 12 de abril de 2012³¹, Exp. 17497, en la cual se expresó:

« ... hay ciertas maquinarias que por su tamaño necesariamente se tienen que importar al país de manera fraccionada y en diferentes embarques. Para tales

²⁸ Decreto 2685 de 1999, arts. 1 (declaración de mercancías) y 169 (declaración de importación)

²⁹ Arts. 168 ss. Decreto 2685 de 1999, en concordancia con los arts. 121 y 122 ib.

³⁰ Decreto 2685 de 1999, arts. 170 (obligaciones del importador) y 256 (carga de la prueba)

³¹ C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

eventos, los elementos o componentes de tales maquinarias constituyen partes de una Unidad Funcional. Así lo dispuso el artículo 133 del Decreto 2685 de 1999, para efectos de la clasificación arancelaria de ese tipo de bienes, porque para efectos del control aduanero, se exige que cada envío se declare por la subpartida arancelaria que el arancel de aduanas establezca para la unidad funcional. Por eso, en cada declaración de importación se debe dejar constancia de que la mercancía descrita es parte de la unidad funcional. Si las partes se declaran de manera individual, la mercancía recibe el tratamiento general, es decir, se debe declarar por la subpartida arancelaria correspondiente a la parte o repuesto individualmente considerado.

*Para efectos de la valoración en aduanas de la mercancía, esa circunstancia también es relevante, puesto que cuando la **parte de la unidad funcional** se declara por la subpartida de la unidad funcional y se advierte que forma parte de esta, el valor en aduana de la unidad funcional, sea por el método del valor de transacción o por los métodos subsiguientes, alude al precio o valor real de la unidad funcional como un todo. Sólo en estas circunstancias, entonces, sería **procedente que se apliquen los criterios de depreciación a las partes y repuestos, puesto que se infiere que se está depreciando la unidad funcional, no sólo la parte o el repuesto**». (se destaca)*

En ese contexto se procede a analizar el asunto debatido.

Caso Concreto

Acorde con las pruebas aportadas al expediente, la Declaración para la Finalización de los Sistemas Especiales de Importación – Exportación (Plan Vallejo) No. 14307010508441 de 8 de noviembre de 2005³², reporta la modificación de 26 declaraciones de importación temporal presentadas en desarrollo de dicho plan.

La DIAN ajustó la base gravable de los tributos aduaneros de algunas declaraciones de importación porque, a la luz de la prohibición establecida en el artículo 198 de la Resolución 4240 de 2000, consideró improcedente la depreciación calculada sobre los bienes importados, en tanto que la mercancía importada no eran bienes de capital correspondiente a maquinaria, sino partes o repuestos.

Dichas declaraciones describieron la mercancía importada, así:

³² Fl. 136 c.p.

DECLARACIÓN DE IMPORTACIÓN TEMPORAL	MERCANCÍA DESCRITA
0901302068546-5 del 30 de abril de 2001 ³³	Sistemas Especiales Plan Vallejo. Programa N° BR-2191. Art. 173, Literal c), Decreto-Ley 444 de 1967. Plazo para demostrar las exportaciones: 30/octubre/2005. Los repuestos, partes y accesorios amparados en este registro de importación son parte integral de los bienes de capital y son necesarios para su montaje y puesta en marcha, por lo tanto se aplica al cupo de los bienes de capital. (...) Partes de máquina para la fabricación de papel: Caja de entrada, tipo MASTER JET F/B-M/J-H-7500, de acero inoxidable para la distribución uniforme de la pulpa a través de la mallas hacia las prensas para la formación de papel; completa, con cabezales de alimentación, válvulas para las líneas de dilución, tubería de conexión, pasarelas de desplazamiento del operador y demás partes y accesorios para su montaje y normal funcionamiento en la máquina No. 1 para la fabricación de papel.
0901302068547-2 ³⁴ del 30 de abril de 2001	Sistemas Especiales Plan Vallejo. Programa N° BR-2191. Art. 173, Literal c), Decreto-Ley 444 de 1967. Plazo para demostrar las exportaciones: 30/octubre/2005. Los repuestos, partes y accesorios amparados en este registro de importación son parte integral de los bienes de capital y son necesarios para su montaje y puesta en marcha, por lo tanto se aplica al cupo de los bienes de capital. (...) Partes de máquinas y aparatos para mezclar, amasar, triturar, pulverizar, cribar (separar y limpiar de impurezas), tamizar, homogeneizar, emulsionar o agitar para la máquina No. 1 de fabricación de papel: Cribas. Partes de máquinas y aparatos para mezclar, amasar, triturar, pulverizar, cribar, tamizar, homogeneizar, emulsionar o agitar para la máquina No. 1 de fabricación de papel: Criba para zaranda vertical de pulpa diluida, tamaño 31 – Criba para zaranda vertical de pulpa diluida tamaño.
0901302070490-8 ³⁵ del 27 de julio de 2001	Sistemas Especiales Plan Vallejo. Programa N° BR-2191. Art. 173, Literal c), Decreto-Ley 444 de 1967. Plazo para demostrar las exportaciones: 30/octubre/2005. Los repuestos, partes y accesorios amparados en este registro de importación son parte integral de los bienes de capital y son necesarios para su montaje y puesta en marcha, por lo tanto se aplica al cupo de los bienes de capital. (...) (...) Compresores de aire u otros gases y ventiladores: ventilador HOWDEW; completo, con piernas barométricas con conexión de agua de sello y demás partes y accesorios necesarios para su montaje y normal funcionamiento en la máquina No. 3 para la fabricación de papel. (...) Partes de Máquina para la fabricación de papel. Caja de entrada, tipo MASTER JET F/B -MJ-H-7500, de acero inoxidable, para distribución uniforme de la pulpa a través de la malla hacia la prensas para la formación de papel; completa con cabezales de alimentación, válvulas para las líneas de dilución, tubería de conexión, pasarelas de desplazamiento del operador y demás partes y accesorios para su montaje y normal funcionamiento en la máquina No. 3 para la fabricación de papel (...)
0901302070491-5 del 27 de julio de 2001 ³⁶	Sistemas Especiales Plan Vallejo (...).Programa N° BR-2191. Art. 173, Literal c), Decreto-Ley 444 de 1967. Plazo para demostrar las

³³ Fls. 127-128 c.p.

³⁴ Fls. 131-132 c.p.

³⁵ Fls. 129-130 c.p.

³⁶ Fls. 133-134 c.p.

	exportaciones: 30/octubre/2005. Los repuestos, partes y accesorios amparados en este registro de importación son parte integral de los bienes de capital y son necesarios para su montaje y puesta en marcha, por lo tanto se aplica al cupo de los bienes de capital. (...) Partes de máquinas para cribar (separar y limpiar de impurezas). Partes de máquinas y aparatos para mezclar, amasar, triturar, pulverizar, cribar, tamizar, homogeneizar, emulsionar o agitar: Criba, para zaranda vertical de pulpa diluida para la máquina de fabricación de papel.
--	--

Así, se advierte que las declaraciones iniciales reportaron las mercancías importadas en desarrollo del Plan Vallejo No. BR – 2191, como **partes de máquina para la fabricación de papel**, precisando que integran y/o hacen parte de la máquina, concretamente para el «montaje, puesta en marcha y normal funcionamiento» de la respectiva máquina.

Igualmente se observa que las referidas declaraciones y en los registros de importación adjuntados por el importador señalan que “los repuestos, partes y accesorios amparados en ese registro de importación **son parte integral de los bienes de capital y son necesarios para su montaje y puesta en marcha por lo tanto se aplica al cupo de los bienes de capital. (...)** **Partes de máquinas para la fabricación de papel** Caja de entrada malla formación ... 84.39.99.00.00... partes de máquina para cribar 84.79.90.00.00. Las demás **partes de máquinas para la fabricación de papel**: Caja de entrada, malla de formación, referencias varias ... 84.39.99.00.00”. (...) ³⁷.

Así las cosas, comoquiera que en el caso está demostrado que las «partes de máquina para la fabricación de papel» importadas en desarrollo del Plan Vallejo integran una unidad funcional, en los términos del citado artículo 133 del decreto 2685 de 1999, conforme con lo precisado en la jurisprudencia que se reitera, se concluye la procedencia de la depreciación aplicada por la actora, prevista en el artículo 197 de la Resolución 4240 de 2000.

No prospera el recurso de apelación de la entidad demandada.

En consecuencia, la Sala confirmará la decisión de primera instancia, pero por las razones expuestas en esta providencia.

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,

³⁷ Fls. 72-73 c. p. - Liquidación oficial de revisión de valor de 9 de enero de 2009.

FALLA

CONFIRMAR la sentencia del 23 de febrero de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca – Sala de Descongestión.

Reconocer personería a los abogados Augusto Fernando Rodríguez Rincón y Olga Patricia Ramírez Restrepo, como apoderados de la DIAN y de la sociedad demandante, respectivamente, en los términos de los poderes visibles en los folios 60 y 79 del c.p.2.

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

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

**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
BASTO**

Presidente de la Sección

STELLA JEANNETTE CARVAJAL

**MILTON CHAVES GARCÍA
RAMÍREZ**

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ

