



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

CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D.C., nueve (9) de mayo de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación 25000-23-37-000-2018-00759-01 (27038)
Demandante CERREJÓN ZONA NORTE S.A. - C.Z.N S.A.
Demandado DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN
Tema Impuesto sobre la renta y complementarios. Año gravable 2013. IVA descontable por la importación de maquinaria pesada para industrias básicas. Costo de ventas por reliquidación de regalías y por el impuesto social de explosivos.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide los recursos de apelación interpuestos por las partes contra la sentencia del 10 de marzo de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que resolvió:

“PRIMERO: DECLARAR LA NULIDAD PARCIAL de la Liquidación Oficial de Revisión n.º 312412017000039 del 20 de septiembre de 2017, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de la DIAN, por medio de la cual se modificó la declaración del impuesto sobre la renta presentada por CERREJÓN ZONA NORTE S.A. para el año gravable 2013; y la Resolución n.º 992232018000091 del 29 de agosto de 2018, proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, **TENER como liquidación** del impuesto sobre la renta del año 2013 de la sociedad CERREJÓN ZONA NORTE S.A. la efectuada por esta Corporación y que obra en la parte motiva de esta providencia.

TERCERO: No se condena en costas a la parte vencida, conforme lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia.

CUARTO: RECONOCER personería jurídica a la abogada **YOMAIRA HIDALGO ANIBAL** como apoderada judicial de la DIAN en los términos del poder allegados con los alegatos de conformidad con el artículo 74 y siguientes del Código General del Proceso.

QUINTO: NOTIFICAR ELECTRÓNICAMENTE la presente providencia (...)

SEXTO: En firme esta providencia, archívese el expediente, previa devolución del remanente de lo consignado para gastos procesales al demandante y/o su apoderado, deberán cumplirse los requisitos contemplados en la Resolución 4179 de 22 de mayo de 2019, de la Dirección Ejecutiva de Administración Judicial”.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 14 de abril de 2014, la actora presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del período gravable 2013, en la que registró un saldo a favor.

Previo requerimiento especial y su ampliación, la Administración mediante la Liquidación Oficial Nro. 312412017000039 de 20 de septiembre de 2017, modificó



la declaración privada en el sentido de desconocer costos de venta y descuentos tributarios, lo que llevó a imponer sanción por inexactitud y determinar un saldo a pagar.

El contribuyente interpuso recurso de reconsideración que fue resuelto, mediante la Resolución Nro. 992232018000091 del 29 de agosto de 2018, que confirmó el acto liquidatorio.

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), la parte demandante formuló las siguientes pretensiones:

“2.1. Que se declare la nulidad de los siguientes actos:

- **La Liquidación Oficial de Revisión No. 312412017000039 del 20 de septiembre de 2017**, expedida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos Grandes Contribuyentes, mediante la cual se modificó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios de **CZN S.A.** correspondiente (sic) periodo gravable 2013.
- **La Resolución No. 992232018000091 del 29 de agosto de 2018**, expedida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, mediante la cual se confirmó dicha liquidación oficial de revisión.

2.2. Que como consecuencia de lo anterior, y a título de restablecimiento del derecho se declare en firme la Declaración del Impuesto sobre la renta y complementarios presentada por **CZN S.A.** por el período gravable 2013 y se deje sin efectos la sanción por inexactitud impuesta con los actos que se demandan.

2.3. Que en caso de que no llegaren a prosperar las anteriores peticiones o aún si prosperaran parcialmente, se modifiquen los actos demandados, en el sentido de suprimir la sanción por inexactitud en cuanto que, existiendo una diferencia de criterios con lo indicado por la DIAN en los actos que se discuten, habría operado la eximente de responsabilidad de interpretación razonable del derecho”.

A los anteriores efectos, la demandante invocó como normas vulneradas los artículos 3, 29, 95, 123, 363 de la Constitución Política; 26, 58, 59, 66 (numeral 2), 107, 115, 258-2, 428 (literal e), 647, 683, 777 del Estatuto Tributario y; 39 del Decreto 2649 de 1993. El concepto de la violación de estas disposiciones se resume así:

1. Rechazo del descuento por el IVA pagado en la importación de maquinaria pesada destinada a la industria básica minera

Señala la actora que la DIAN incurrió en falsa motivación, toda vez que calificó de forma equivocada la condición de los bienes importados (que dieron origen al IVA tomado como descontable), aun cuando se aportaron pruebas que daban cuenta que se trataba de maquinaria pesada para industrias básicas, como las certificaciones del Ministerio de Comercio Industria y Turismo – en adelante MINCIT-, las declaraciones de importación, cuadros de Excel de los bienes, y el certificado de revisor fiscal.



Resaltó que si bien las certificaciones expedidas por MINCIT, no calificaban directamente las partes y componentes, si lo hacían con los equipos mayores a los que aquellos elementos *“fueron destinados y en los que fueron capitalizados”*.

Manifestó que las declaraciones de importación que dieron lugar al pago del IVA (llevado como descontable), y las órdenes de compra y facturas asociadas a la maquinaria pesada importada, evidencian la descripción de los bienes y que fueron efectivamente importados. Que en el cuadro de Excel se detallaba la parte o componente importado, su descripción e identificación, así como el nombre del equipo mayor en el que se capitalizaron. Y que el certificado de revisor fiscal del contribuyente daba cuenta del costo de las partes y componentes registrado en la contabilidad de la compañía.

Cuestionó que la DIAN hizo caso omiso a los siguientes argumentos, que fueron expuestos en sede administrativa. Relató que antes de la entrada en vigor de la Ley 223 de 1995, el artículo 428 literal e) del Estatuto Tributario establecía que no se causaba el IVA pagado en la importación de maquinaria pesada para industrias básicas, independientemente si la importación era temporal u ordinaria.

Que a partir de la reforma de la Ley 223 de 1995, el beneficio se consagró de dos formas: *i)* en el artículo 428 literal e) ibidem, conservando la no causación del IVA, pero solo para importaciones temporales de maquinaria pesada para industria básica no producida en el país, incluyendo sus elementos complementarios o accesorios, y *ii)* se adicionó el artículo 258-2 al Estatuto Tributario, permitiendo que el IVA pagado en la importación ordinaria de maquinaria pesada para la industria básica pudiera descontarse del impuesto sobre la renta. Agregó que, conforme con los antecedentes de la Ley 223 de 1995, la voluntad del legislador era no causar un impacto financiero a los contribuyentes con la modificación del beneficio inicial, por lo que debe entenderse que ambos artículos comprenden el mismo concepto de *“maquinaria pesada para la industria básica”*.

A partir de lo anterior, indicó que de los artículos 428 literal e) y 258-2 del Estatuto Tributario (después de la reforma de la Ley 223 de 1995), se desprende que el concepto de maquinaria pesada incluye todos los elementos complementarios o accesorios.

Puso de presente que la jurisprudencia del Consejo de Estado¹ indicaba que aun cuando el literal e) del artículo 428 ibidem (antes de la reforma de la Ley 223 de 1995) no establecía explícitamente que el concepto de maquinaria pesada incluía los componentes y partes de esta, debía entenderse que ello era así, ya que no tenía sentido permitir el ingreso de dichos equipos y negar el beneficio respecto de las piezas que permiten su utilización óptima.

Cuestionó que la DIAN exigió requisitos no previstos en la ley, tales como descripción de la mercancía como *“maquinaria pesada”* en las declaraciones de importación. Lo anterior, fundándose en conceptos de la misma entidad, sin invocar norma alguna que sustente dicha exigencia.

Aclaró que contrario a lo señalado por la Administración, la sociedad no pretende aplicar de manera analógica el artículo 428 literal e), sobre el artículo 258-2 del Estatuto Tributario, sino que para la interpretación del descuento tributario alude a la norma de exclusión, por ser la única referencia legal que trae el citado Estatuto sobre el concepto de maquinaria pesada. Luego, efectuó un listado de los

¹ Citó la sentencia del 13 de diciembre de 2011, exp. 17626



componentes importados en el año 2013, y precisó que no es cierto lo afirmado por la DIAN en cuanto a que los bienes importados tienen una cuantía menor.

2. Rechazo del costo por concepto del pago de una reliquidación respecto de regalías causadas en los contratos de explotación minera y transferencia CEMT y Patilla

Señaló que la reliquidación ocurrió en el año 2013, respecto de regalías del tercer trimestre del año 2009. Preciso que dicho ajuste fue una obligación clara, expresa y exigible en el año 2013, una vez se resolvió la discusión jurídica sobre la resolución de precios de referencia que debía aplicarse para calcular las regalías de julio de 2009. De manera que, en el año 2009, *“no había una obligación clara, expresa y exigible en relación con el mayor valor de regalías”*. Así, antes de la respuesta dada en el año 2013, no existía certeza de la resolución de precios de referencia, como dan cuenta las distintas comunicaciones cruzadas entre el contribuyente, Ingeominas y la UPME, que fueron aportadas desde la respuesta al requerimiento especial. Que, por tanto, el costo cuestionado se realizó en 2013 y no en 2009, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 58 y 59 del Estatuto Tributario.

3. Rechazo del costo de producción correspondiente al impuesto social de explosivos en asocio a la adquisición de agentes y accesorios de voladura requeridos para la explotación minera

Explicó que la glosa vulneraba los principios de legalidad, justicia y equidad, porque desconocía el derecho de deducir de la renta bruta todos los costos en que incurre la actora para adelantar su producción minera y obtener sus ingresos generadores de renta.

Preciso que el artículo 115 del Estatuto Tributario limita la deducción de impuestos que no estén consagrados en la norma, pero no prohíbe su tratamiento como costo, cuando opere. Agregó que la sentencia de la Corte Constitucional señalada en la liquidación oficial de revisión no establecía la prohibición de tratar los impuestos como costo cuando fuera procedente. Que, en igual sentido, se había pronunciado el Consejo de Estado en sentencias del 6 de marzo y 15 de mayo del 2014, exps. 19161 y 19502.

Comentó que, si una erogación está relacionada con la producción de bienes o la prestación de servicios, será un costo, de conformidad con el artículo 39 del Decreto 2649 de 1993. Explicó que, en el caso concreto, el impuesto social de explosivos constituye un costo de producción, porque fue pagado por la sociedad en la compra de agentes y accesorios de voladura que utiliza en sus operaciones mineras para la extracción del carbón. Que, además, este gasto es obligatorio por disposición de la ley. Así, dicho impuesto constituía una erogación asociada clara y directamente con la producción minera que cumple con los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario. Y, recalco que el artículo 488 ibidem permitía solicitar el IVA como costo o gasto para efectos del impuesto sobre la renta.

Sostuvo que lo anterior, también encuentra respaldo en el numeral 2 del artículo 66 del Estatuto Tributario (vigente en el año 2013), que permite incluir dentro del costo del producto minero, las erogaciones efectuadas durante la etapa de extracción, para poner el mineral en condiciones de venta.

Finalmente, señaló que para la DIAN *“permitir que el impuesto a los explosivos se lleve como costo implica que el sujeto pasivo del impuesto sea el Estado”*, pero que esa afirmación no es



correcta ya que la posibilidad de llevar como costo la expensa depende de la ley, y no del efecto económico que se genera, a juicio de la Administración.

4. Improcedencia de la sanción por inexactitud

Comentó que no había lugar a la imposición de la sanción por inexactitud, porque no se configuraba la conducta sancionable del artículo 647 del Estatuto Tributario, y en todo caso, lo que se configura es la eximente de responsabilidad de interpretación razonable del derecho.

Oposición de la demanda

La DIAN controvertió las pretensiones de la actora, con base en los siguientes argumentos:

Sostuvo que la modificación a la declaración consistía en el desconocimiento de: *i)* descuentos tributarios por no haberse probado que los materiales importados constituyeran maquinaria pesada, como lo exige el artículo 258-2 del Estatuto Tributario, y *ii)* costos: porque el impuesto social a los explosivos no es deducible conforme con el artículo 115 *ibidem*, y el valor del reajuste de regalías es una erogación asociada al año 2009 que no podía deducirse en el 2013.

En cuanto a los descuentos tributarios, precisó que el citado artículo 258-2 (adicionado por la reforma de la Ley 223 de 1995) estableció el beneficio únicamente sobre la maquinaria pesada destinada a industrias básicas, y no respecto de los elementos accesorios o complementarios a esta.

Advirtió que el legislador solo incorporó las piezas de la maquinaria pesada destinada a industrias básicas, en la exclusión de IVA contemplada en el literal e) del artículo 428 del Estatuto Tributario (modificado por la Ley 223 de 1995). Lo que además se ratifica en el decreto reglamentario 1803 de 1994. Agregó que, debe tenerse en cuenta que las normas fiscales que contienen beneficios tributarios son de interpretación restrictiva.

Consideró que los elementos de las maquinarias sí están excluidos de IVA porque el artículo 428 literal e), así lo dispuso expresamente. *“empero, lo dicho por esta norma no puede extenderse a los supuestos del artículo 258-2 porque ello sería trasladar un beneficio fiscal de manera análoga e ilegal contenido en una norma y para una operación específica (importación temporal de maquinaria pesada) a otra operación contenida en una norma distinta (importación ordinaria de maquinaria pesada)”*.

Explicó que la actora debió demostrar que los bienes importados eran maquinaria pesada, probando, entre otras cosas, *“que en las declaraciones de importación respectiva se había indicado que las partes importadas hacían parte de una unidad funcional para industrias básicas -maquinaria pesada-, tal y como lo exige el artículo 133 del Decreto 2685 de 1999; empero ello no ocurrió así”*. Agregó que, las descripciones de las mercancías de las declaraciones no pudieron compararse con las facturas aportadas por estar en el idioma inglés, lo que impidió verificar si lo efectivamente importado era maquinaria pesada.

En relación con las certificaciones del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, adujo que no eran determinantes para el proceso, porque aludían a importaciones temporales a largo plazo, de manera que, se trataban de documentos expedidos para hacer uso del beneficio del artículo 428 del Estatuto Tributario. Que, en este



caso, los bienes discutidos fueron los importados por la modalidad ordinaria, que es la que permite hacer uso del beneficio del artículo 258-2 *ibidem*.

Respecto del costo rechazado por el ajuste de las regalías, sostuvo que la demandante liquidó las correspondientes al mes de julio de 2009, de acuerdo con el precio de referencia contemplado en la Resolución Nro. 540 del 31 de julio de 2009. Sin embargo, el acto administrativo que debió aplicar era la Resolución 309 de abril de 2009, pues la Nro. 540 regía desde el mes de agosto de 2019. Que, por esa razón, Ingeominas la requirió para que efectuara la reliquidación respectiva.

Agregó que, no hubo evidencia de un litigio jurídico que culminara en el año 2013, por tanto, la deducción procedía en el año 2009 por ser en este período su causación y no en el 2013. Esto, por cuanto la contabilidad se regía por los principios de asociación y causación, de manera que, los hechos debían reconocerse en el periodo en que se realizaban.

Frente al desconocimiento del costo de ventas por el pago del impuesto social a los explosivos, expuso que conforme con el artículo 115 del Estatuto Tributario, sólo eran deducibles los pagados por ICA, avisos y tableros y predial. Que la deducibilidad prevista en esa norma era de carácter taxativo, y en ese entendido, no puede extenderse a tributos diferentes.

Finalmente, se refirió a la sanción por inexactitud, precisando que se impuso toda vez que, se configuraron los hechos sancionables señalados en la norma.

Sentencia apelada

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca declaró la nulidad parcial de los actos demandados, con base en lo siguiente:

A partir de la sentencia del Consejo de Estado del 1 de julio de 2021, exp. 24313, indicó que si bien el descuento tributario previsto en el artículo 258-2 del Estatuto Tributario no se establecía de forma taxativa sobre la importación de partes y accesorios de maquinaria pesada, atendiendo al sentido material y obvio de las palabras, se debe entender que el beneficio aplica para la unidad y las piezas o repuestos de dicha maquinaria.

Dijo que los bienes respecto de los cuales se solicitaba el descuento correspondían a accesorios de los equipos que se emplean durante el desarrollo de la actividad exploración y explotación de carbón, tales como elementos utilizados para palas hidráulicas, camiones, equipos de minería, palas eléctricas, haladores de vagones de ferrocarril, abrazaderas de tubería, etc.

Adujo que la actora adjuntó las declaraciones de importación, cuya descripción de las mercancías da cuenta que estas hacen parte del equipo minero. Que, en todo caso, la DIAN reconoció que los bienes importados corresponden a elementos conexos complementarios o accesorios de maquinaria pesada, por tanto, procede su descuento tributario.

Respecto del pago de las regalías, el *a quo* manifestó que dentro del expediente no existía pruebas de las Resoluciones Nros. 540 y 309 de 2009, ni de los Oficios y respuestas aludidas por el actor; sin embargo, la DIAN en la contestación de la demanda no controvertió tales hechos. Ahora bien, se evidencia que no hubo una



discusión judicial propiamente dicha, pues sobre las resoluciones que fijaron el precio de referencia no se inició proceso ante la jurisdicción ni discusión en sede administrativa, sino un intercambio de oficios y certificaciones entre las autoridades implicadas. Así, la erogación se causó en el año 2009.

Resaltó que el pago de regalías se hizo exigible en el año 2009 y la actora, de conformidad con el Decreto 2649 de 1993, debía llevar contabilidad por el sistema de causación, por lo que debió registrar la erogación para esa vigencia.

Frente a la deducibilidad del impuesto social a los explosivos, y a partir de la sentencia del 15 de octubre de 2021, exp. 25036, manifestó que, en general, las erogaciones de carácter tributario debían analizarse según el cumplimiento de los presupuestos del artículo 107 del Estatuto Tributario. Que, en el caso puntual, el tributo que pagó la actora tenía relación con la actividad productora de renta, toda vez que el gasto está encaminado al cumplimiento de su objeto social, en tanto los explosivos tienen como fin facilitar la extracción de hulla. Además, la expensa era necesaria, por ser una obligación establecida legalmente por el artículo 224 de la Ley 100 de 1993. Y que cumplía con el requisito de proporcionalidad, ya que el monto deducible era razonable respecto de la actividad comercial de la demandante.

En relación con la sanción por inexactitud, precisó que no se configuraba una diferencia de criterio, así resultaba procedente respecto de los cargos que no prosperaron, pues la contribuyente aplicó unas deducciones improcedentes, lo que constituye un hecho sancionable. Que, no obstante, se mantiene la aplicación de la tarifa del 100% realizada en los actos demandados.

No condenó en costas por no encontrarse probadas.

Recurso de apelación

La parte **demandante** discutió el desconocimiento de los costos por la reliquidación de regalías, con fundamento en que las mismas se causaron en la vigencia 2013, pues solo hasta ese año la obligación fue clara, expresa y exigible.

Reiteró lo expuesto en la demanda en cuanto a la falta de claridad de las normas que podían aplicarse para determinar la base gravable de las regalías del tercer trimestre de 2009, discusión que se planteó ante las autoridades mineras, y que solo concluyó en el año 2013.

Señaló que en el expediente obran las comunicaciones entre la actora, el Ministerio de Minas y Energía, Ingeominas, y la UPME. Que, si bien no aportó copia de las resoluciones que fijan los precios de referencia de las regalías, conforme el artículo 177 del Código General del Proceso, por tratarse de normas de alcance nacional, no requieren ser probadas. Y agregó que no hubo discusión judicial en relación con la aplicación de las señaladas resoluciones, sino ante las autoridades mineras.

En cuanto a la imposición de la sanción por inexactitud, explicó que, dada la improcedencia de la glosa, no se configura la conducta prevista en el artículo 647 del Estatuto Tributario. Sin perjuicio de la eximente de responsabilidad de interpretación razonable del derecho.



La parte **demandada** discutió la procedencia del descuento tributario, por considerar que el *a quo* interpretaba de forma errónea el artículo 258-2 del Estatuto Tributario, ya que el IVA pagado por las partes, componentes, repuestos o accesorios no puede descontarse del impuesto sobre la renta. Que, en todo caso, no se había probado que esas piezas se incorporaran a la maquinaria pesada.

Reiteró que la descripción de la mercancía no pudo compararse con las facturas, por encontrarse en idioma inglés, de manera que, no debieron ser analizadas para determinar si lo importado efectivamente era maquinaria pesada.

Dijo que las certificaciones emitidas por el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo no podían ser determinantes para el proceso, por cuanto aludían a la importación temporal a largo plazo y fueron expedidas para hacer uso de la exclusión del IVA consagrada en el artículo 428 del Estatuto Tributario. Que, por tanto, no recaen sobre los bienes cuestionados, en la medida que estos fueron importados bajo la modalidad ordinaria, sobre la cual recae el beneficio establecido en el artículo 258-2 del Estatuto Tributario.

Reiteró sus argumentos respecto del beneficio en materia del IVA para maquinaria pesada para industrias básicas y el tratamiento en renta, para concluir que a diferencia de la exclusión de IVA prevista en el literal e) del artículo 428 del ibidem, el descuento tributario consagrado en el artículo 258-2 no cobijaba los bienes accesorios o complementarios de los mencionados equipos.

Sostuvo que del literal e) del artículo 428 del Estatuto Tributario, se concluye que los elementos complementarios y accesorios del equipo principal que se encuentran excluidos del IVA al ser importados son solo aquellos que hacen parte de un todo, es decir, son los componentes necesarios para armar, montar y poner en funcionamiento la maquinaria pesada como unidad funcional.

Adujo que el ordenamiento jurídico le impone al importador la carga de demostrar que los elementos correspondientes hacen parte de un equipo principal y que el mismo será destinado a una de las industrias básicas, pues de no ser así, la exclusión del IVA como beneficio tributario no será procedente. Aclaró que el citado artículo 428 no puede extenderse a los supuestos del artículo 258-2 porque ello implicaría trasladar un beneficio fiscal sin un sustento legal.

Insistió en la aplicación de la interpretación gramatical y finalista de la expresión "*maquinaria pesada*" dispuesta en el artículo 258-2 del Estatuto Tributario, que, según las definiciones previstas en el Diccionario de la Real Academia Española, la Ley 1450 de 2011, el Decreto 2235 de 2012, y los antecedentes legislativos de la Ley 223 de 1995, solo se refiere al conjunto de máquinas pesadas, sin incluir accesorios, partes, repuestos o cualquier otro elemento diferente a esta.

Cuestionó que, no obstante que "*las actuaciones fueron proferidas en los años 2017 y 2018*", el Tribunal aplicó de forma retroactiva la sentencia del 01 de julio de 2021, exp. 24313, que fijó una nueva regla en relación con la aplicación y extensión del descuento tributario sobre las partes, accesorios, repuestos y demás elementos diferentes a la maquinaria pesada.

En cuanto al costo por el impuesto social de explosivos, discutió que el Tribunal desconoce el precedente constitucional previsto en la sentencia SU-406-16, al aplicar en forma retroactiva la sentencia del 15 de octubre de 2021, exp. 25036.



Que, con esto, desconoció que la “Administración actuó bajo los precedentes existentes al momento de la expedición de los actos demandados²”, que tienen identidad de supuestos fácticos y jurídicos, los cuales rechazaron la deducibilidad de impuestos diferentes a los señalados en el artículo 115 del Estatuto Tributario. Y, que, en consecuencia, se vulnera el debido proceso, el derecho a la igualdad, la confianza legítima y la seguridad jurídica de la demandada.

También consideró que las erogaciones por concepto del impuesto en cuestión no pueden ser llevadas como costo, porque, aunque el tributo se trate de una erogación obligatoria y esté ligada a operaciones mineras para la extracción del carbón, se causa por un hecho generador totalmente ajeno al proceso de producción, como sí sucede con la materia prima y la mano de obra directa que son imprescindibles e implican una contraprestación por parte de quien los provee. Agregó que, “la imputación de los impuestos a la renta gravable equivaldría a que estos sean asumidos por el Estado”, que es quien los crea y, de esta manera, que el verdadero sujeto pasivo evada su obligación.

Oposición al recurso de apelación

Las partes no presentaron escritos.

Concepto del Ministerio Público

El Ministerio Público no rindió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Atendiendo los cargos de apelación formulados por las partes demandante y demandada, le corresponde a la Sala analizar la legalidad de los actos que modificaron la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2013.

En concreto, se deberá establecer la procedencia de *i*) el descuento tributario por el IVA pagado en partes y accesorios de maquinaria pesada, *ii*) el costo por el impuesto social a los explosivos, *iii*) el costo por la reliquidación de regalías del año 2009, y *iv*) la sanción por inexactitud.

1. Descuento tributario por el IVA pagado en la importación de maquinaria pesada destinada a la industria básica minera

La demandada discutió la interpretación del descuento tributario que realizó el Tribunal, porque desconoce las definiciones de “maquinaria” que se desprenden del Diccionario de la Real Academia Española, la Ley 1450 de 2011, el Decreto 2235 de 2012, y los antecedentes legislativos de la Ley 223 de 1995. Y, advirtió que el *a quo* aplicó retroactivamente la sentencia del 01 de julio de 2021 (exp. 24313), en tanto dicho precedente no existía en la fecha de los actos acusados.

Cuestionó que, la descripción de la mercancía de las declaraciones no puede compararse con las facturas por encontrarse estas últimas en idioma inglés, que las certificaciones emitidas por el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo no eran determinantes para el proceso ya que estaban destinadas para la exclusión del IVA,

² Se refirió a las sentencias del 24 de julio de 2008, exp. 16302; y del 3 de noviembre de 2011, exp. 17118.



y que, en todo caso, no se había probado que las piezas importadas se incorporan a la maquinaria pesada.

Para resolver el presente cargo, la Sala se atenderá a lo que decidió en la sentencia del 10 de marzo de 2022, exp. 25320³, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello, que desató un litigio entre las mismas partes y sobre un asunto similar al aquí discutido (alcance de la expresión maquinaria pesada en el descuento tributario previsto en el artículo 258-2 del Estatuto Tributario, adicionado por la Ley 223 de 1995), la cual, además, reitera el criterio de la Sección expuesto en la sentencia del 1 de julio de 2021 (Exp. 24313). De manera que, constituye el precedente jurisprudencial vigente y aplicable en el presente asunto.

A ese respecto, se aclara que, contrario a lo señalado por la DIAN en la apelación, el precedente aplicable para los operadores jurídicos, por regla general, es aquél que se encuentra vigente al momento de la expedición de la sentencia que resuelve el asunto (con excepción de los casos en que el precedente establezca su vigencia), en tanto corresponde a la última posición jurisprudencial del juez emitida sobre la materia⁴, y en ese entendido, tiene efectos inmediatos y es de obligatorio cumplimiento, pues el fallador debe dar el mismo trato a situaciones similares, para garantizar el derecho a la igualdad y seguridad jurídica de los sujetos procesales. Es por lo anterior que en esta providencia se reitera en lo pertinente el citado precedente jurisprudencial.

Así, 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, según la redacción original de la Ley 223 de 1995, establecía que:

“ARTÍCULO 258-2. IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS EN LA IMPORTACIÓN DE MAQUINARIA PESADA PARA INDUSTRIAS BÁSICAS. Adicionado por el artículo 50 de la Ley 223 de 1995. El impuesto sobre las ventas que se cause en la importación de maquinaria pesada para industrias básicas, deberá liquidarse y pagarse con la declaración de importación.

Cuando la maquinaria importada tenga un valor CIF superior a quinientos mil dólares (US\$500.000.00), el pago del impuesto sobre las ventas podrá realizarse de la siguiente manera: 40% con la declaración de importación y el saldo en dos (2) cuotas iguales dentro de los dos años siguientes. Para el pago de dicho saldo, el importador deberá suscribir acuerdo de pago ante la Administración de Impuestos y Aduanas respectiva, en la forma y dentro de los plazos que establezca el Gobierno Nacional.

El valor del impuesto sobre las ventas pagado por el importador, podrá descontarse del impuesto sobre la renta a su cargo, correspondiente al período gravable en el que se haya efectuado el pago y en los períodos siguientes.

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. Este descuento sólo será aplicable a las importaciones realizadas a partir del 1o. de julio de 1996. (...).”

Respecto del alcance de la noción de maquinaria pesada, el citado precedente judicial, reiteró la sentencia del 1° de julio de 2021⁵. En ella se indicó 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

³ Reiterada en la sentencia del 8 de febrero de 2024, exp. 26288, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

⁴ Al respecto, ver sentencia del 1 de julio de 2023, exp. 27248, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

⁵ Sentencia del 1° de julio de 2021. Exp. 24313, CP: Milton Chaves García.



combinados para recibir cierta forma de energía y transformarla en otra más adecuada o para producir un efecto determinado.

Así se concluyó que la expresión “maquinaria pesada” se refiere a 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 observó que las definiciones de maquinaria pesada previstas en la Ley 1450 de 2011 y el Decreto 2235 de 2012 no son aplicables, porque están establecidas para los efectos de la ley y el decreto, cuyo objetivo es combatir la minería ilegal.

De otra parte, en el precedente del 10 de marzo de 2022, se aclaró que en el descuento tributario del artículo 258-2 del Estatuto Tributario, no era aplicable el requisito relativo a la descripción de las mercancías previsto en el Decreto 1803 de 1994, porque este reglamenta el artículo 428 del Estatuto Tributario, el cual prevé un beneficio tributario diferente al aquí discutido.

Descendiendo al caso en concreto, en relación con las inconsistencias probatorias alegadas, se observa que en la liquidación oficial de revisión se relaciona un cuadro sobre los valores más representativos de esta glosa, en el que se discrimina el número de la declaración de importación, la descripción de las mercancías y el equipo mayor en el que se incorporó el bien importado, así⁶:

Nro. Declaración importación	Descripción Declaración de importación	Nro. Factura	Descripción factura en español	Nro. de proyecto Capital	Equipo mayor en el que se incorporó el ítem
7558270499697	JUEGO DE TENSIONADOR; HIDRÁULICO PARA EL CILINDRO Y ESPARRAGOS PRINCIPALES DE LOS MOTORES GEVO	61083305	Kit de tensionamiento hidráulico para pasadores de cilindro y rodamiento principal – motores GEBO	PI31171	LOCOMOTORA GENERAL ELECTRIC
7558270485668	MOTOR; DE EMPUJE PARA SER UTILIZADO EN PALA P&H 2800XPC	9404259972	CONJUNTO MOTOR	P09MOP21	PALA ELÉCTRICA P&H 2800XPC
7558270489599	TRANSMISIÓN; COMPLETA DE PROPEL 100J5800F5 PARA SER UTILIZADO EN LA PALA ELÉCTRICA P&H 2800XPC	9404259257	CONJUNTO TRANSMISIÓN, PLNTY, PROPELA	P09MOP21	PALA ELÉCTRICA P&H2800XPC
7558270481199	CONJUNTO AMORTIGUADORES; DEL BOOM; PARA USO EN EQUIPO MINERO	9404235323	CONJUNTO PARACHOQUES BOOM	P09MOP21	PALA ELÉCTRICA P&H2800XPC
7558280408613	TRANSMISION; DE PROPEL, PARA PALAS HITACHI	1301350	TRANSMISIÓN DE PROPEL	P11MMQ02	PALA HITACHI EX - 3600
7558270496700	RUEDA GUIA; PARA SER UTILIZADO EN EQUIPOS DE MINERÍA	1301428	RUEDA GÜÍA	P12MMQ02	PALA HITACHI EX3600
7558260507262	AGUILON (BOOM); Y BRAZO DE RETROEXCAVADORA HITACHI EX3600; SERIE DEL AGUILON	3080	RETROEXTRACAVAD ORA FRONTAL – EX3600	P12MMQ14	PALA HITACHI EX - 3600

⁶ Página 40 de la LOR; página 258 del pdf “109_250002337000201800759012EXPEDIENTEDIGIC3320231129143946.pdf”



Radicado: 25000-23-37-000-2018-00759-01 (27038)
Demandante: Cerrejón Zona Norte S.A. - C.Z.N S.A.

Nro. Declaración importación	Descripción Declaración de importación	Nro. Factura	Descripción factura en español	Nro. de proyecto Capital	Equipo mayor en el que se incorporó el ítem
	NO. 2239, SERIE DEL BRAZO NO.				
7558270501575	EJE TRASERO; PARA MANDO FINAL PARA UTILIZAR EN CAMION HITACHI EH5000	30545658	SP DL POSTERIOR	PI11143	Camión Hitachi EH5000
23831016603699	CUCHARON; DE 23,5 METROS CÚBICOS DE CAPACIDAD PARA PALA HITACHI MODELO EX3600 UTILIZADA EN LA OPERACIÓN MINERA DE CERREJÓN EN LA GUAJIRA	3041	CUCHARON_EX3600	PI11113	PALA HITACHI EX - 3600
7558270505301	TOLVA; LIVIANA, FASE IX, DE 209 DE METROS CÚBICOS PARA CAMIÓN EUCLID HITACHI EH5000	3060	TOLVA CAMIÓN SERIE TKA S2010	P12MMQ16	Camión Hitachi EH5000
7558270518663	GRUPO TRANSMISION; PARA SER UTILIZADO EN CAMION 789D	FR810218618	TRANSMISIÓN AR	PI11123	CAMIÓN CATERPILLAR 789
7558260533858	TOLVA; ESTÁNDAR UNIVERSAL PARA CAMIÓN EH, INCLUYE P/N: (...)	30550965	CARROCERÍA	P13MMA02	Camión Hitachi EH5500
7558270527344	CUCHARON; DE 27 METROS CUBICOS DE CAPACIDAD; USO: PARA INCORPORAR EN LAS PALAS HITACHI EX5500-6, UTILIZADAS EN LA OPERACIÓN MINERA DE CERREJÓN EN LA GUAJIRA	3145	CUCHARON EX5600	PI11141	Pala Hitachi EH5500-6
7558270544514	RINES; DE 29 PULGADAS X 57 PULGADAS; COMPLETOS PARA CAMIÓN CAT793, CON SUBRIDA W-24794 Y SU ARO DE SEGURIDAD W-24466/LR57EUIH	FE8100010215	DIECIOCHO (18) JUEGOS DE RINES Y PARTES PARA RUEDAS: 29" X 57" RINES DE CAMBIO RÁPIDO CON BRIDA Y HARDWARE DE MONTAJE RÁPIDO APLICABLE PARA USO CON LLANTAS 40.00R 5T, Y 42/90R57 EN	P11MMQ01	CAMIÓN CATERPILLAR 793
7558270567002	TOLVA; MAQUINARÍA PESADA PARA INDUSTRIA BÁSICA; TIPO DE VEHÍCULO AL QUE SE DESTINA: CAMIÓN EUCLID HITACHI DE 320 TONELADAS EH5000; OTRAS CARACTERÍSTICAS: ESTANDAR UNIVERSAL	30558466	CARROCERÍA	P13MMA02	Camión hitachi EH5000
7558270585187	TOBOGANES; (CHUTES) ELABORADOS EN ACERO INOXIDABLE 316L CON 2 TERMINALES TIPO B PARA LAS DIFERENTES BANDAS TRANSPORTADORAS , TRITURADORAS Y MUESTREADORES (LOTE DE 18 CHUTES)	583241A	TOLVAS	PI21314	SISTEMA MUESTREO DE CARBÓN
7558270582104	UNIDAD; QC230 CABLE LARGO 1.5 MTS (5 PULGADAS),	20130371	QC230 Unidad Principal sin Pantalla	PI11131	TRACTOR CATERPILLAR D9T



Nro. Declaración importación	Descripción Declaración de importación	Nro. Factura	Descripción factura en español	Nro. de proyecto Capital	Equipo mayor en el que se incorporó el ítem
	CONECTOR M 8 EN AMBOS EXTREMOS		SAFEmine CAS 700 119		

Contrario a lo indicado por la DIAN, la actora presentó como pruebas las facturas traducidas al idioma español y las declaraciones de importación⁷, en donde se observa que, los bienes importados son, entre otros, toboganes para bandas transportadoras, tolvas, rines, motores, transmisiones, amortiguadores, que se incorporan y son necesarios para el funcionamiento de un equipo mayor destinado a la industria básica de minería que desarrolla la actora. Todo lo cual, es reconocido por la Administración en los actos demandados, cuando señala que corresponden a elementos conexos o accesorios de la maquinaria pesada⁸.

Así mismo, el contribuyente aportó las certificaciones del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, respecto de las cuales se advierte que, en los actos demandados se reconoce que esos documentos se refieren a los equipos mayores a los que fueron destinadas las piezas y accesorios discutidos, así: “Si bien el contribuyente en la respuesta al requerimiento especial indica que dichas partes y componentes se incorporaron y capitalizaron en bienes mayores que son maquinaria pesada y que el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo emitió certificación de los equipos mayores a los que fueron destinados a las partes o componente cuyo IVA descontable se discute; este Despacho aclara que los bienes objeto de importación no son los equipos mayores, son las partes y accesorios que más tarde se incorporan en el equipo mayor”⁹.

Pues bien, en relación con los repuestos y accesorios, se aclara que la sentencia del 1° de julio de 2021, exp. 24313, precisó que para la procedencia del descuento del artículo 258-2 del Estatuto Tributario, debe determinarse si tales piezas o elementos son necesarios para la operación de la maquinaria pesada o si permiten alguna función específica de la misma, 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 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 (...)

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.” (Énfasis propio)

Así las cosas, advierte la Sala que del análisis de las pruebas que obran en el expediente, tales como las declaraciones de importación y facturas, se concluye que los equipos importados por Cerrejón Zona Norte S.A. tienen la connotación de maquinaria pesada; esto en tanto las correspondientes descripciones ponen de presente que se trata de un conjunto de piezas y elementos que se integran a un

⁷ Fls 946 caa5 al 5985 caa 30

⁸ Páginas 39 y 41 de la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 312412017000039 del 20 de septiembre de 2017.

⁹ Páginas 40 y 41 ibidem.



equipo mayor y operan en conjunto para un fin determinado, en este caso, la actividad minera que desarrolla la actora. Lo que se enmarca en la definición de maquinaria pesada para la industria básica, en línea con el precedente del 10 de marzo de 2022, exp. 25320 (que reitera la sentencia del 1° de julio de 2021, exp. 24313).

En consecuencia, siguiendo los lineamientos del precedente, los bienes cuestionados son elementos complementarios y necesarios para el correcto funcionamiento de la maquinaria pesada, por lo que se encuentran comprendidos dentro del beneficio tributario.

Por lo expuesto, no procede en este aspecto la apelación de la parte demandada.

2. Desconocimiento del costo de ventas por el impuesto social a los explosivos

Discutió la demandada en el recurso de apelación que el impuesto social a los explosivos no puede llevarse como deducción en el impuesto sobre la renta, al no estar contemplado expresamente dentro del artículo 115 del Estatuto Tributario. De igual manera, a partir de la sentencia de la Corte Constitucional SU-406 de 2016, advirtió que el Tribunal aplicó de forma retroactiva el precedente, sin tener en cuenta que la DIAN *“actúo bajo los precedentes existentes al momento de la expedición de los actos demandados”*. También, consideró que el impuesto no puede ser llevado como costo, y que *“la imputación de los impuestos a la renta gravable equivaldría a que estos sean asumidos por el Estado”*.

Sobre este punto, la Sala indica que, el artículo 115 ibidem (vigente para la época), permitía deducir del impuesto sobre la renta y complementarios, el 100% *“de los impuestos de industria y comercio, avisos y tableros, y predial”*, y el 50% del GMF, que efectivamente se hayan pagado en el período gravable.

Según la DIAN, los precedentes existentes para la época de expedición de los actos, entre estos, las sentencias del 24 de julio de 2008, exp. 16302, C.P. Ligia López Díaz¹⁰, y del 03 de noviembre de 2011, exp. 17118 C.P. William Giraldo Giraldo¹¹, rechazan la deducción de tributos diferentes a los señalados en el artículo 115 del Estatuto Tributario.

Al respecto, se observa que en el fallo del 24 de julio de 2008, la Sala aceptó la deducción de unas estampillas en virtud de lo dispuesto en el artículo 107 del Estatuto Tributario, así: *“es irrelevante determinar en este proceso si tal carga es una tasa o una contribución, toda vez que en materia de deducciones del impuesto de renta solamente ciertos y precisos impuestos pueden ser deducibles por autorización legal (artículo 115 del Estatuto Tributario), de manera que sean tasas o contribuciones, de todos modos son erogaciones a cargo de la sociedad para cuya procedencia deben analizarse los presupuestos del artículo 107 del Estatuto Tributario (...). En efecto, el gravamen que consagró el legislador a favor de las entidades departamentales como estampillas, sigue la regla general del artículo 107 del Estatuto Tributario para las expensas necesarias, y no la limitación que consagra el artículo 115 del mismo Estatuto sobre los impuestos deducibles”*.

En relación con la sentencia del 03 de noviembre de 2011, la Sala destaca que el criterio de la Sala era *“que fue voluntad del legislador autorizar la deducibilidad de los impuestos*

¹⁰ En este fallo se estudió la deducción por conceptos de estampillas.

¹¹ En esta providencia se resolvió sobre la deducción del impuesto de transporte por oleoducto.



que de manera expresa se señalan en la norma (se refiere al artículo 115 del E.T.)”, lo que llevó a rechazar la deducción del impuesto de transporte de oleoductos.

Sin embargo, se pone de presente que esta Sección, en sentencia del 21 de mayo de 2020, Exp. 23083, C.P. Milton Chaves García, precisó que:

“Al respecto, esta Sala ha manifestado que si bien el legislador ha regulado de manera especial ciertas erogaciones en que incurren los contribuyentes, esto no implica que sean las únicas deducibles del impuesto de renta, sino que estas deben cumplir algunos requisitos específicos además de los contenidos en el artículo 107 del Estatuto Tributario, sin los cuales no tendrían reconocimiento fiscal en su denuncia rentístico¹².

*De este modo, la deducibilidad de las contribuciones a cargo del responsable del impuesto sobre la renta, debe analizarse dependiendo de los requisitos que exija la norma para cada caso. Por lo anterior, **procede la sala a estudiar la deducibilidad de la contribución especial por contrato de obra pública para el caso bajo estudio, de conformidad con el artículo 107 del Estatuto Tributario.** (...)*

*Por su parte, las estampillas municipales o departamentales corresponden a contribuciones parafiscales que deben soportar las compañías que realicen ciertos actos, contratos o actuaciones con entidades públicas. **En reiterada jurisprudencia esta Sala ha reconocido que la deducibilidad de este pago debe valorarse conforme a los requisitos de causalidad, necesidad y proporcionalidad establecidos en el precitado artículo 107 y no bajo la limitante contenida en el artículo 115 del Estatuto Tributario¹³.** (Énfasis de la Sala)*

Criterio jurisprudencial reiterado en el fallo del 15 de octubre de 2021, exp. 25036, C.P. Milton Chaves García¹⁴, al examinar la deducibilidad del impuesto global y la sobretasa a la gasolina, y que sustenta la sentencia de primera instancia, siendo, además, la posición jurídica que se encuentra vigente en la actualidad.

No obstante lo anterior, la DIAN discute la aplicación de la citada posición jurisprudencial, con fundamento en que la Corte Constitucional en la sentencia SU 406 de 2016, señaló que *“si bien la regla general indica que la jurisprudencia rige con efectos inmediatos y en este sentido vincula a los operadores judiciales que deben tenerla en cuenta en sus decisiones, la autoridad judicial tampoco puede pasar por alto que, en ciertos escenarios concretos, la actuación de los sujetos procesales pudo estar determinada por la jurisprudencia vigente para entonces, por lo que el fallador, al momento de proferir su decisión, debe establecer, a partir de un análisis fáctico, si el cambio de jurisprudencia resultó definitivo en una posible afectación de derechos fundamentales al modificar las reglas procesales con base en las cuales, legítimamente, habían actuado los sujetos procesales y, en este sentido, el juez de conocimiento puede, como excepción a la regla general de aplicación de la jurisprudencia, inaplicar un criterio jurisprudencial en vigor al momento de proferir el fallo, pero contrario a uno anterior que resultó determinante de la conducta procesal de las partes”.*

En este caso, no procede la inaplicación del actual criterio jurisprudencial de la Sección, en la medida que la posición que fue revaluada no fue determinante para la expedición de los actos, y que la DIAN también sustentó la interpretación restrictiva del artículo 115 del Estatuto Tributario, en su doctrina oficial, y las normas civiles sobre interpretación gramatical. Sumado a que, la demandada no expone

¹² Sentencia del 13 de octubre de 2005. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 13631. C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié.

¹³ Sentencia del 24 de julio de 2008. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 16302. C.P. Ligia López Díaz. En el mismo sentido: Sentencia del 4 de marzo de 2010. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 16557. C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; Sentencia del 15 de abril de 2010. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 17905. C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; Sentencia del 27 de enero de 2011. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 18003. C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; Sentencia del 5 de mayo de 2011. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 17888. C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; Sentencia del 13 de junio de 2011. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 17934. C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

¹⁴ En este caso se analizó la deducción por pago del impuesto nacional y la sobretasa a la gasolina.



cómo el actual precedente vulnera sus derechos fundamentales o viola la Constitución Política, pues se limita a discutir su aplicación retroactiva y el hecho de que actuó bajo los criterios jurisprudenciales existentes.

Además, se encuentra que el cambio de posición jurídica no afecta los derechos fundamentales de la parte demandada, en la medida que el mismo no le impidió que ejerciera las oportunidades procesales para asumir su defensa en el presente proceso. Pero, principalmente no puede desconocerse, que los órganos jurisdiccionales tienen la facultad de variar sus líneas jurisprudenciales, y si bien, estos cambios pueden generar consecuencias adversas a alguno de los sujetos procesales, debe darse prevalencia a los principios que demanden mayor relevancia, dada la importancia que revisten en el asunto, como en este caso, el de justicia tributaria, igualdad y confianza legítima del contribuyente, quien además desde el comienzo de la investigación tributaria le solicitó a la Administración el reconocimiento de la deducción en virtud de lo previsto en el artículo 107 del Estatuto Tributario.

De manera que, debe darse aplicación al criterio jurisprudencial de la Sala, que se encuentra vigente, según el cual, procede la deducción de tributos diferentes a los contemplados en el artículo 115 del Estatuto Tributario, siempre y cuando cumplan los requisitos previstos en el artículo 107 ibidem.

Así, aunque el impuesto social a los explosivos no está incluido dentro de los impuestos deducibles contemplados en el artículo 115 del Estatuto Tributario, le corresponde a la Sala evaluar si cumplía con los requisitos del artículo 107, como lo indicó el a quo. Para tal fin, se aplicarán las reglas adoptadas en la sentencia de unificación del 26 de noviembre de 2020, exp. 21329, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

En el caso concreto, de conformidad con el certificado de Cámara y Comercio, la actividad generadora de renta de Cerrejón Zona Norte consiste en “*La exploración, explotación, beneficio comercialización de carbón mineral, pudiendo la sociedad, igualmente explorar, explotar y procesar otros minerales asociados o no con el mineral del carbón que se encuentre en áreas comprendidas en concesiones o contratos celebrados con el Gobierno Nacional (...) queda comprendida la construcción, instalación y operación de equipos de minería, procesamiento y transporte, así como de plantas industriales para beneficio y el mercadeo del mineral o sus subproductos en Colombia o en el exterior (...)*”¹⁵.

Sobre el impuesto social a las municiones y explosivos, el artículo 48 de la Ley 1438 de 2011, que modificó el artículo 224 de la Ley 100 de 1993, establece que grava la adquisición de esos recursos, así:

“ARTÍCULO 224. Impuesto social a las armas y municiones. – modificado por el artículo 48 de la Ley 1438 de 2011 -. A partir del 1º de enero de 1996, créase el impuesto social a las armas de fuego que será pagado por quienes las porten en el territorio nacional, y que será cobrado con la expedición o renovación del respectivo permiso y por el término de éste. El recaudo de este impuesto se destinará al fondo de solidaridad previsto en el artículo 221 de esta ley. El impuesto tendrá un monto equivalente al 30% de un salario mínimo mensual. Igualmente, **créase el impuesto social a las municiones y explosivos, que se cobrará como un impuesto ad valorem con una tasa del 20%. El gobierno reglamentará los mecanismos de pago y el uso de estos recursos: el plan de beneficios, los beneficiarios y los procedimientos necesarios para su operación**”.

De conformidad con lo expuesto, se evidencia que en este caso se cumple el requisito de causalidad, porque el impuesto social que paga la actora tiene relación

¹⁵ FI 941 CAA5



con su actividad productora de renta, esto es, la extracción de hulla que realiza utilizando explosivos, hecho que no fue controvertido por la DIAN, por el contrario, en los actos acusados se reconoce que el impuesto está "ligado a operaciones mineras para la extracción de carbón"¹⁶.

Respecto a la necesidad y proporcionalidad, se observa que la expensa cumple estos requisitos, porque se trata de una obligación contemplada en la Ley (artículo 224 de la Ley 100 de 1993), cuyo valor es fijado por una autoridad, y debe ser asumido por el contribuyente para adquirir los explosivos requeridos para desarrollar su actividad minera.

Ahora, frente a los argumentos de la apelación de la demandada que discuten la procedencia de este cargo, porque *i)* no es posible llevar el impuesto cuestionado como costo, y *ii)* la imputación del impuesto en la renta gravable conllevaría a que este fuera asumido por parte del Estado, la Sala advierte que estos no fueron expuestos en la contestación de la demanda. Al respecto, debe señalarse que ha sido constante la jurisprudencia en señalar que no le es permitido a las partes la inclusión en sede de apelación de argumentos que estuvieron ausentes a lo largo del debate judicial¹⁷, y por esa razón, no se examinarán estos aspectos de la apelación.

En consecuencia, se concluye que tal y como lo declaró el *a quo*, el impuesto social a los explosivos cumple con los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario, por lo tanto, no procede esta glosa de los actos acusados.

No prospera este aspecto de la apelación de la parte demandada.

3. Costo por la reliquidación de regalías del tercer trimestre de 2009

La demandante discute que no procede el desconocimiento del costo, porque la reliquidación se realizó en el año 2013, respecto de regalías del tercer trimestre del año 2009. Precisó que en el 2009 no existía una obligación clara, expresa y exigible en relación con el mayor valor de regalías, como dan cuenta las distintas comunicaciones cruzadas entre el contribuyente, Ingeominas y la UPME. Agregó que no hubo discusión ante la jurisdicción, pero sí con las autoridades mineras. Que, por tanto, el costo cuestionado se realizó en 2013 y no en 2009, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 58 y 59 del Estatuto Tributario.

Al respecto, en los actos demandados, la DIAN argumentó que se trataba de un pago de vigencias anteriores, en la medida que la reliquidación recae sobre regalías del tercer trimestre del año 2009. Adicionó que, este costo se realizó en el año 2009, conforme con los principios de causación y asociación.

Sobre este punto, la Sala evidencia, que al expediente fueron aportadas, varias actuaciones surtidas entre la actora, el Ministerio de Minas y Energía, Ingeominas y la UPME, de las cuales se resaltan las siguientes:

- Oficio Nro. 20104220017991 del 8 de febrero de 2010, expedido por Ingeominas, que señala:

¹⁶ FI 6176 vltto CAA 31

¹⁷ Sentencias del 22 de abril y 23 de septiembre de 2021, exp.25427 y 24987 respectivamente, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello



“(..).INGEOMINAS ha realizado una revisión del cálculo de las regalías causadas por la explotación de carbón de (sic) dichos contratos para el tercer trimestre de 2009 en la cual para el mes de julio se realizó con el precio base establecido por la UPME mediante resolución UPME-No. 0307 del 2 de abril de 2009, para carbón térmico (...), mientras que para los meses de agosto y septiembre de 2009, las regalías se calcularon con el precio base fijado en la resolución UPME-No. 0540 de julio 30 de 2009 (...).

De acuerdo con la información de producción mensual y trimestral presentada por CERREJON se calcularon las regalías que correspondían (sic) al tercer bimestre de 2009, lo cual se presenta a continuación:

1. Regalías Cláusula 19.1, Contrato 089-2000

MES	Producción CZN 50%	Precio base Liquidación – UPME (\$)	INGEOMINAS LIQUIDACIÓN REGALÍAS (\$)	Precio base Liquidación CERREJÓN	CERREJÓN LIQUIDACIÓN Y PAGO DE REGALÍAS (\$)	DIFERENCIA (\$)
Julio	746.565,50	261.460	19.519.701.563	154.668	11.546.979.275	7.972.722.288
Agosto	735.181,50	154.668	11.370.905.224	154.668	11.370.905.224	0
Septiembre	599.502,50	154.668	9.272.385.267	154.668	9.272.385.267	0
TOTAL	2.081.249,50	-	40.162.992.054,20		32.190.269.766,60	7.972.722.287,60

2. Regalías Cláusula 15.1, Contrato 067-2001

MES	Producción TM 100%	Precio base Liquidación – UPME (\$)	INGEOMINAS LIQUIDACIÓN REGALÍAS (\$)	Precio Base Liquidación CERREJÓN	CERREJÓN LIQUIDACIÓN Y PAGO DE REGALÍAS (\$)	DIFERENCIA (\$)
Julio	447.572,00	261.460	11.702.217.512	154.668	6.922.506.610	4.779.710.902
Agosto	426.295,00	154.668	6.593.419.506	154.668	6.593.419.506	0
Septiembre	512.788,00	154.668	7.931.189.438	154.668	7.931.189.438	0
TOTAL	1.386.655,00		26.226.826.456,40		21.447.115.554,00	4.779.710.902,40

En consecuencia, se tiene un saldo a favor de INGEOMINAS de \$7.972.722.287,60 por concepto del contrato 089-2000 y \$4.779.710.902,40. (sic) Del contrato 067-2001 como consecuencia de la aplicación de los precios según la aplicación de las resoluciones de precios descrita (...)”¹⁸.

- Respuesta de la demandante a Ingeominas, de fecha 4 de marzo de 2010, en la que señaló:

“En atención a su comunicación, recibida el pasado 10 de febrero del año en curso, mediante la cual se señala un supuesto error en la liquidación de regalías correspondientes al tercer trimestre de 2009 (...) de manera atenta nos permitimos manifestar lo siguiente:

(...) Es así como, cuando Cerrejón realiza la liquidación y pago de las regalías correspondientes a los contratos 089 de 200 y 067 de 2001, en octubre de 2009, la Resolución 0540 ya estaba en vigencia (...) por lo que procedió a aplicar el precio establecido en su artículo primero (...).

En virtud de lo expuesto, resulta evidente con base tanto en los fundamentos normativos e interpretativos, como en los antecedentes presentes en este caso, que no existió error alguno en la liquidación de las regalías realizada por Cerrejón para el tercer trimestre de 2009, correspondientes a los contratos 089 de 200 y 067 de 2001, sino (sic) estricto cumplimiento a las disposiciones vigentes en el momento de realizar dicha liquidación y pago¹⁹.

- Oficio Nro. 20104200114691 del 3 de junio de 2010, expedido por Ingeominas, en el que solicitó a Cerrejón información sobre su producción diaria, así “se observa la necesidad de realizar una revisión a las liquidaciones de regalías generadas por la explotación del carbón para el año 2009, (...) razón por la cual surge la necesidad de establecer la producción diaria de dichas mensualidades²⁰”.
- Comunicaciones surtidas durante el año 2010 (agosto) al 2013 (mayo)²¹, entre el Ministerio de Minas y Energía, Ingeominas, la UPME, y el contribuyente, sobre la aplicación de la Resolución Nro. 540 de julio de 2009.

¹⁸ Fls 947 y 948 Cuaderno de antecedentes 5.

¹⁹ FI 956 a 958 vto. ibidem

²⁰ FI 959 a 963 ibidem.

²¹ FI 964 a 978 ibidem.



De lo anterior, se observa que el fundamento para solicitar el costo es la reliquidación realizada por Ingeominas respecto de regalías del año 2009, y las comunicaciones surtidas entre las autoridades mineras y el contribuyente.

Frente a la primera, la Sala observa que la reliquidación fue expedida en el año 2010, y determina mayores valores de regalías del año 2009, de los que habían sido objeto de liquidación y pago por parte de Cerrejón en esa vigencia gravable, esto, debido a una diferencia en la interpretación de las normas que establecen los precios de referencia. En lo concerniente a las otras comunicaciones, se advierte que las mismas no aluden a la reliquidación de las regalías practicada a la empresa Cerrejón, sino que únicamente hacen referencia a la interpretación de la vigencia de la norma de precios de referencia.

Al respecto, la Sala resalta que de conformidad con el artículo 59 del Estatuto Tributario, para los contribuyentes que lleven contabilidad por el sistema de causación, como la actora, el costo se entiende causado cuando nace la obligación de pagarlo, aunque no se hubiere hecho efectivo el pago²². Y, de acuerdo con el artículo 13 del Decreto 2649 de 1993 *“se deben asociar con los ingresos devengados en cada período los costos y gastos incurridos para producir tales ingresos, registrando unos y otros simultáneamente en las cuentas de resultados”*.

En este orden de ideas, se resalta que la reliquidación de las regalías aportada fue expedida en el 2010, no en la vigencia objeto de fiscalización (2013) y las otras comunicaciones no atañen a dicha reliquidación, sino a la aplicación de una norma de carácter general. Así, no le asiste razón al demandante cuando sostiene que solo hasta la vigencia 2013, existía una obligación clara, expresa y exigible en relación con el mayor valor de regalías.

Con fundamento en lo anterior, se encuentra que en este caso no es procedente aceptar el costo solicitado en la vigencia 2013, porque en virtud del sistema de causación, estos deben reconocerse desde el momento en que suceden los hechos económicos que obligan al contribuyente, de ahí que la erogación se realizó cuando surgió la obligación del pago de las regalías derivadas de los contratos de explotación de carbón.

Esto también encuentra explicación en el principio de asociación, que impone que los costos por las regalías se imputen a los ingresos relacionados con los mismos en cada período gravable, siendo estos últimos los recursos obtenidos en los contratos de explotación que dieron origen al pago de tales regalías, pues todo ello resulta esencial para determinar de manera correcta la utilidad en un período.

Por lo expuesto, no prospera la apelación del demandante.

4. Sanción por inexactitud

Frente a la glosa por el costo de reliquidación de regalías, que fue confirmada, debe mantenerse la sanción impuesta, en tanto está demostrado que la actora incurrió en una de las conductas tipificadas por el artículo 647 del Estatuto Tributario, sin estar amparada en una causal eximente de responsabilidad. Lo anterior, porque no se encuentra probada la configuración de un error en la interpretación del derecho

²² Ver sentencia del 13 de octubre de 2016, exp. 19892, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez



aplicable, sino el desconocimiento de las normas tributarias que regulan la realización y causación de los costos.

Por tanto, se mantiene la sanción por inexactitud determinada por el Tribunal, la cual mantuvo la aplicación del principio de favorabilidad realizada en los actos demandados.

5. Decisión

Por lo expuesto, se confirma la sentencia de primera instancia.

Finalmente, en esta instancia, no habrá lugar a condena en costas porque en el expediente no se probó su causación como lo exige el numeral 8 del artículo 365 del Código General del Proceso, aplicable por remisión expresa del artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

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

FALLA

1. **Confirmar** la sentencia del 10 de marzo de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A.
2. Sin condena en costas.

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)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN
Aclaró el voto

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8086/Vistas/documentos/validador>