



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

Bogotá, D.C., treinta (30) de noviembre de dos mil veintitrés (2023)

Referencia Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación 23001-23-33-000-2017-00420-01 (27564)
Demandante CERRO MATOSO S.A.
Demandado DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN

Temas IVA quinto bimestre de 2013. Actividad exenta de IVA. Exportación de bienes muebles. Impuesto descontable. Adquisición de repuestos y de servicios.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada, contra la sentencia del 28 de octubre de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Córdoba, Sala Cuarta de Decisión, que resolvió lo siguiente:

“PRIMERO. Declárese la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión 122412015000009 expedida el 12 de noviembre de 2015 (sic) proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas Montería y la Resolución No. 009248 del 28 de noviembre de 2016, por medio de la cual se resolvió el Recurso de reconsideración proferida por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos – Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, Declárese la firmeza de la declaración del impuesto sobre las ventas presentada por Cerro Matoso S.A. por el 5º período del año 2013.

TERCERO: ABSTENERSE de imponer condena en costas, conforme se motivó.

CUARTO: En firme esta providencia, archívese el expediente.”

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 21 noviembre de 2013, la sociedad Cerro Matoso S.A. presentó la declaración del impuesto sobre las ventas IVA bimestre 5º del año gravable 2013, en la que registró un saldo a favor. El 27 de febrero de 2015, la actora presentó declaración de corrección, reduciendo el saldo a favor.

El 06 de marzo de 2015, la DIAN profirió el requerimiento especial Nro. 122382015000002, rechazando impuestos descontables y proponiendo una sanción por inexactitud. Con ocasión a la respuesta al acto previo, la demandante se allanó parcialmente a las glosas propuestas por la Administración, reduciendo el impuesto descontable.

El 12 de noviembre de 2015, la Autoridad Tributaria profirió la Liquidación Oficial Nro. 122412015000009, mediante la cual modificó la declaración de corrección provocada, desconociendo impuestos descontables, disminuyendo el saldo a favor e imponiendo sanción por inexactitud.

La demandante presentó recurso de reconsideración, el cual fue resuelto mediante Resolución Nro. 009248 del 28 de noviembre de 2016, que modificó el acto



liquidatorio, en el sentido de reconocer algunos impuestos descontables (servicios por asesorías para el cumplimiento de obligaciones legales) y, en consecuencia, recalculó la sanción por inexactitud.

ANTECEDENTES DEL PROCESO

Demanda

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

“IV. PRETENSIONES

Las siguientes son las pretensiones del presente medio de control:

- A. *Se declare la nulidad total tanto de la Liquidación Oficial de Revisión, como de la Resolución que decidió el Recurso de Reconsideración.*

Tales actos administrativos han quedado identificados e individualizados en el capítulo anterior (Capítulo III “Actos Administrativos Objeto de control”)

- B. *A título de **restablecimiento del derecho** solicito se declare en firme la declaración presentada válidamente en relación con el impuesto sobre las ventas del 5º período del año gravable 2013”.*

A los anteriores efectos, el demandante invocó como violados los artículos 29 de la Constitución Política; 481, 485, 488 y 489 del Estatuto Tributario; y 3, 42 y 137 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

El concepto de violación se resume así:

1. IVA descontable correspondiente a la adquisición de repuestos

Señaló que no era procedente que la Administración desconociera el IVA descontable asociado a la compra e importación de repuestos, con el argumento de que estos bienes no representaban un costo de producción, sino un mayor valor del activo cuyo objeto era incorporarse al bien de capital para prolongar su vida útil.

Precisó que el rechazo de la DIAN no contaba con un soporte probatorio de un experto que permitiera definir la utilidad, destinación y finalidad del repuesto y/o del servicio de mantenimiento. A diferencia de la prueba presentada por la actora, que era idónea, por tratarse de un concepto técnico de un ingeniero de la compañía, que conocía la maquinaria a la cual se incorporaban los repuestos y que no fue desvirtuada por la DIAN.

Destacó que en el concepto técnico consta que la finalidad de los repuestos es “mantener, reponer o reparar un activo fijo y no extender la vida útil del bien que se incorpora, ni aumentan su eficiencia ni se constituyen en adiciones o mejoras técnicas del mismo”. Advirtió que no obstante lo señalado por el experto, la DIAN de forma subjetiva concluyó que con los bienes adquiridos se logra eficiencia y, por ende, se mejora el activo, denotando la indebida valoración probatoria.

En relación con la contabilidad de la sociedad, sostuvo que reflejaba la realidad de la operación y que esta no fue cuestionada por la Administración. Además, precisó que los repuestos de la maquinaria se registraron en la cuenta 51, esto es, gastos



operacionales, específicamente los de mantenimiento y reparaciones. Por lo anterior, la Administración incumplió con la carga procesal de probar su afirmación sobre la calidad de los bienes discutidos.

Insistió en que no se estaba frente a la compra de activos fijos o repuestos que representarían un mayor valor de los bienes de capital, sino que se trataba de gastos para la sociedad porque no tenían la vocación de extender la vida útil del bien al que se incorporan, no aumentaban la eficiencia del bien, sino que se adquirirían para el reemplazo de piezas o partes que permitieran que la maquinaria continuara prestando un servicio normal durante su vida útil.

2. Rechazo del IVA descontable correspondiente a la adquisición de servicios

Señaló que la DIAN desconoció el IVA descontable por la adquisición de servicios necesarios para la realización de la actividad productora de renta de la sociedad, relacionados con *i)* el servicio de telecomunicaciones, conexión y acceso a internet, *ii)* servicios de archivo, registro y gestión documental, *iii)* servicios adquiridos para el cumplimiento de las obligaciones laborales como de la convención colectiva y políticas de seguridad industrial y salud ocupacional, *iv)* servicios de asesorías adquiridos para el cumplimiento de sus obligaciones legales¹ y *v)* otros servicios necesarios para la operación, como gastos de mantenimiento de equipos, papelería, arriendos, etc. El rechazo se fundamentó en que si bien, los servicios se relacionan con la actividad productora de renta, no proceden como impuesto descontable por no demostrarse la injerencia directa con el producto gravado y/o exportado.

Advirtió que la DIAN realiza una indebida interpretación del artículo 488 del Estatuto Tributario, puesto que esta norma prevé que el IVA descontable tiene lugar no solo en erogaciones directamente relacionadas con la actividad productora de renta (costos) sino también en las indirectas (gastos).

Precisó que la norma establecía dos condiciones esenciales para que se pudiera descontar el IVA pagado en las adquisiciones de bienes y servicios gravados, las cuales consistían en que estos fueran procedentes en el impuesto sobre la renta y que estuvieran destinados directa o indirectamente a las operaciones gravadas con el IVA. Consideró que las expensas son deducibles por tratarse de erogaciones comunes y necesarias para el desarrollo del objeto social de la compañía y la producción de renta, las cuales cumplen en todos los casos con los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario, para lo cual hizo una relación de las erogaciones rechazadas y cómo influyen en las actividades ejercidas por la actora.

3. Desconocimiento de los artículos 481, 485 y 489 del Estatuto Tributario al negar la procedencia del IVA descontable y su devolución en las operaciones de exportación

Explicó que las normas reseñadas no consagraban que el impuesto descontable era solamente aquel que fuera entendido como insumo o materia prima del bien que se exporta.

Aclaró que para la procedencia de la devolución del IVA descontable se debía observar los requisitos de los artículos 481 y 485 del Estatuto Tributario, esto es,

¹ Al respecto la actora destacó que la Administración aceptó el reconocimiento de \$42.582.973, pero rechazó el valor de \$199.733.996, decisión contradictoria incluso con otros actos de fiscalización de diferentes períodos.



que sean bienes corporales muebles que se exporten, lo que se cumple en el caso de la sociedad, pues de su objeto social se desprende que se dedica a la exportación de ferroníquel.

Discutió que en ningún momento se exige que los bienes y servicios estuvieran inmersos directamente en el bien que se incorporan, por cuanto el legislador estableció el derecho a la devolución del IVA descontable pagado por los gastos incurridos por el contribuyente.

Advirtió que la Administración confundía la necesidad de que los costos y gastos estén relacionados con la actividad exportadora, con que estén directamente incorporados en el bien exportado.

4. Improcedencia de la sanción por inexactitud

Señaló que en el presente caso existía ausencia del hecho sancionable, porque los datos declarados son veraces y completos. Agregó que la Administración no puede imponer sanciones con razonamientos únicamente objetivos y que en el presente caso existía una diferencia de criterios sobre las normas que regulan los impuestos descontables. Solicitó que, en caso de confirmarse la sanción, se aplique el principio de favorabilidad, en el sentido de establecer el valor de la sanción en el 100%.

Oposición de la demanda

La entidad demandada controversió las pretensiones de la demanda, en los siguientes términos:

Indicó que en este asunto no se vulneró el debido proceso de la actora ya que se valoraron los argumentos y pruebas aportadas en el transcurso de la investigación, y se garantizó su derecho de densa y contradicción.

Sostuvo que la demandante tenía como objeto principal la exploración, explotación y beneficio de las minas de níquel, ferroníquel y sus derivados, y la comercialización de dichos productos en Colombia y en el exterior.

Explicó que verificados los soportes de ingresos se evidenciaba que las operaciones gravadas con tarifa cero en IVA, estaban constituidas por las exportaciones, por lo que no había lugar a impuestos descontables susceptibles de ser solicitados en devolución, porque no se trataba de servicios directamente relacionados con los bienes exportados.

En relación con la adquisición de activos fijos o de repuestos, señaló que se anexó una explicación técnica, sin identificación de la máquina e insistió en que hubo una insuficiencia probatoria por parte de la sociedad. Además, debe darse prelación a las normas especiales más que a las certificaciones técnicas, pues no se discute el proceso industrial sino la naturaleza jurídica.

Manifestó que en aquellos casos en que los repuestos impliquen para el respectivo activo una prolongación de su vida útil y/o lo valoricen, constituyen costo del activo y, por lo tanto, es objeto de depreciación, por tanto, no aplica el tratamiento especial en IVA.

Relató que la parte actora se contradice porque dice que los repuestos constituyen mantenimiento de la máquina, pero dicho término (mantener) busca evitar que el bien quede inútil o no funcione, lo cual afecta su vida útil.



Indicó que son deducibles las expensas realizadas durante el año o período gravable en el desarrollo de cualquier actividad productora de renta, siempre que tengan relación de causalidad y que sean necesarias y proporcionales de acuerdo con cada actividad.

Esto justifica que los servicios rechazados como telecomunicaciones, gestión documental, obligaciones, laborales o por convención colectiva, de seguridad industrial, salud ocupacional, asesorías, mantenimiento de la operación y otros, no estuvieran sujetos a devolución al tratarse de pagos indirectos que no eran indispensables para el desarrollo del objeto social de la demandante.

Adujo que el hecho sancionable sí existe, en la medida en que solicitó en devolución impuestos descontables que no eran procedentes por no cumplir con los requisitos del artículo 158-2 del Estatuto Tributario y que la determinación de la sanción se realizó en cumplimiento del artículo 647 *ibidem*. Además, no se presentó una diferencia de criterios porque la norma es clara en señalar los requisitos para que un gasto sea necesario, así como las condiciones para que el impuesto descontable de exportadores sea susceptible de devolución².

Hizo referencia a la carga de la prueba, comentando que, una vez notificada el requerimiento especial, le correspondía al contribuyente desvirtuar las glosas lo cual no se evidenció en este caso.

Finalmente, solicitó que en caso de ser adverso el fallo a los intereses de la parte demandada, se le exonerara en costas procesales, porque no actuó con temeridad o mala fe.

Sentencia apelada

El Tribunal Administrativo de Córdoba, Sala Cuarta de Decisión, declaró la nulidad de los actos demandados, con fundamento en lo siguiente:

Transcribió del Decreto 2650 de 1993, Plan único de Cuentas, la descripción del Grupo 15 Propiedades, Planta y Equipo. Con fundamento en dicha descripción y para resolver lo atinente a los repuestos, sostuvo que se entendía por adición la inversión agregada al activo inicialmente adquirido y por mejora los cambios cualitativos del bien que no aumentan su productividad. Así, las reparaciones y mejoras que aumenten la eficiencia o extiendan la vida útil del activo constituyen costo adicional y las erogaciones realizadas para atender el mantenimiento y las reparaciones que se realicen para la conservación de los bienes muebles e inmuebles, se deben llevar como gastos del ejercicio en que se produzcan.

Adujo que se probó por parte de la demandante, que los bienes y servicios tenían como finalidad mantener, reponer o reparar un activo fijo y no extender la vida útil del bien al que se incorpora, tampoco aumentan su eficiencia ni se constituyen en adiciones o mejoras técnicas del mismo. Por lo que, desde el punto de vista probatorio, consideró que tiene razón la actora al argumentar que la entidad demandada no fundó su posición de rechazo en algún medio de prueba técnico que desvirtuara la naturaleza de los repuestos objeto de análisis.

Explicó que quedó demostrado que los bienes adquiridos por la demandante no tienen la naturaleza de activos fijos, sino que son repuestos, cuyo tratamiento

² Sobre el particular citó el Concepto Unificado de Impuesto sobre las Ventas Nro. 000001 del 19 de junio de 2003.



tributario para el IVA pagado corresponde a descontable, de conformidad con el artículo 490 del Estatuto Tributario.

Sobre los demás valores rechazados, indicó que, para el reconocimiento del IVA descontable, cuando los bienes o servicios que lo generan se destinen a operaciones gravadas y exentas, se debe acreditar la incidencia de las expensas en las actividades generadoras de renta según las disposiciones del impuesto sobre la renta, esto es lo dispuesto en el artículo 107 *ibidem*.

Señaló que el rechazo de la DIAN carece de sustento jurídico, porque el artículo 481 del Estatuto Tributario no establece que la naturaleza del IVA descontable depende solamente de su relación directa con la actividad productora de renta, y la jurisprudencia del Consejo de Estado ha admitido gastos indirectos para el descuento del impuesto.

Procedió a efectuar un análisis respecto a cada ítem rechazado por la DIAN y concluyó que cumplía con los requisitos de ley (causalidad, necesidad, proporcionalidad). Los servicios de telecomunicaciones, internet, archivo, registro y gestión documental permiten realizar actividades de mercadeo, selección de proveedores, cumplimiento de obligaciones, entre otras, permitiendo la comercialización del producto y ayudando en la parte operativa.

Sobre los servicios para el cumplimiento de políticas de seguridad industrial y salud ocupacional, destacó la incidencia del talento humano de la organización para la gestión de la empresa de cara a su objeto social. Frente a las obligaciones laborales y convención colectiva señaló que se tratan de pagos indirectos a sus trabajadores que son deducibles.

Indicó cuáles eran las obligaciones de la demandante en materia ambiental, contractual, tributaria, entre otras, lo que justificaba los servicios de asesorías legales y respecto a los servicios de mantenimiento de la operación y los otros servicios, insistió en que la relación de la expensa no tiene que ser directa con el objeto social, sino mirar las condiciones del mercado y la costumbre comercial.

Con relación a la vulneración de los derechos al debido proceso y defensa, manifestó que no darle valor suficiente a las facturas que fueron puestas a disposición de la parte demandada, que aceptó conocerlas en los actos administrativos demandados, y considerar que la argumentación es insuficiente, para demostrar la relación directa de los gastos con la actividad productiva, desconoce los derechos de la sociedad por errónea valoración probatoria y va en contravía de las reglas de interpretación de la sentencia de unificación del Consejo de Estado 2020CE-SUJ-4-005.

Respecto a la sanción por inexactitud, precisó que no era procedente porque se demostró que la sociedad actora no incluyó en su declaración de IVA impuestos descontables, datos o factores falsos o equivocados, que generaran un mayor saldo a favor del contribuyente.

Finalmente, no condenó en costas por no encontrarse causadas.

Recurso de apelación

La DIAN apeló la decisión de primera instancia. Resaltó que el Tribunal se basó en el Decreto 2650 de 1993 – Plan Único de Cuentas PUC, haciendo mención a un grupo de bienes que comprende los terrenos, los edificios, el equipo, muebles y



enseres de oficina, la maquinaria y equipo de producción, el equipo de cómputo, los vehículos, los oleoductos y afines, los barcos, los trenes y los aerolitos, por lo que se partió de una descripción general del conjunto de cuentas del grupo propiedad, planta y equipo, sin tener en cuenta la naturaleza de los bienes de la sociedad actora.

Sostuvo que el A quo, no tuvo en cuenta que la cuenta 15 Propiedad, Planta y Equipo, indicaba que *“en el caso del Impuesto sobre las Ventas que forma parte del costo debe tenerse en cuenta lo prescrito en las normas legales vigentes”*, lo que remite obligatoriamente al Estatuto Tributario y demás normas concordantes que rigen el IVA. Explicó que el PUC busca la uniformidad en el registro de las operaciones económicas realizadas por los comerciantes con el fin de permitir la transparencia de la información contable y, por consiguiente, su claridad, confiabilidad y comparabilidad.

Se refirió al artículo 64 del Decreto 2649 de 1993, indicando que esta norma entendía por vida útil el lapso durante el cual se espera que la propiedad, planta o equipo, contribuirá a la generación de ingresos, por lo cual es necesario tener en cuenta factores como el deterioro, obsolescencia, entre otros.

Adujo que Cerro Matoso debía constantemente revisar las instalaciones, ejecutar obras y en general realizar mantenimientos a los bienes que conforman la planta de exploración y producción de Níquel, que sus máquinas están diseñadas para funcionar indefinidamente en el tiempo, dejando de lado el normal deterioro por su uso y que los repuestos adquiridos e incorporados a la maquinaria (activo fijo) otorgan un carácter útil después de haber prestado su funcionalidad normal, extendiendo su servicio en el tiempo en óptimas condiciones. Así, la contribución de los activos a la generación del ingreso se debe reconocer mediante la depreciación de su valor histórico ajustado.

Manifestó que el Tribunal se apartó del cumplimiento de uno de los requisitos para la procedencia del impuesto descontable al no tener en cuenta la exigencia establecida en el Concepto No. 00001 de junio de 2003, que consagra que es posible tomar como descontable el IVA pagado en la importación de repuestos, siempre y cuando concurren los presupuestos de ley para su procedencia, es decir que los bienes sean considerados como costo o gasto en el impuesto sobre la renta y que se destinen a las operaciones gravadas con el impuesto sobre las ventas.

Comentó que en la sentencia se le dio el máximo valor probatorio al certificado técnico expedido por el gerente de mantenimiento, aun cuando este no era imparcial al mantener una relación laboral de subordinación con la entidad demandante. Precisó, que el certificado no presenta una relación con la compra realizada y su incorporación a determinados bienes activos fijos, o a una maquinaria en particular, y que se limitó a describir el bien *“repuesto”*, y a manifestar que se trata de un repuesto por desgaste, sin que se pueda determinar la destinación, si son usados, o fueron llevados al inventario.

Señaló que los repuestos encajan en el concepto de activos fijos por su naturaleza, ya que, no fueron adquiridos para la venta, ni para hacer un tránsito aduanero temporal, sino para ser utilizados y/o explotados por la empresa dentro del giro normal de sus negocios para su actividad productora de renta, es así como por su destinación constituyen activos fijos.



Sostuvo que según lo previsto por el artículo 488 del Estatuto Tributario, para tener derecho al descuento del IVA originado en operaciones que constituyan costo o gasto, el impuesto debe haberse pagado por la adquisición de bienes corporales muebles, servicios, o importaciones que sean computables como costo o gasto, según las normativas del impuesto sobre la renta, y que se destinen a las operaciones gravadas con el impuesto sobre las ventas. Así, en el caso concreto el impuesto sobre las ventas pagado por los servicios cuestionados no podía ser objeto de devolución porque su destinación no fue precisamente a las operaciones exentas (exportación).

Oposición al recurso de apelación

La demandante reiteró los argumentos de la demanda. También se refirió a la “*historia laboral*” de Luz Elena Franco, prueba decretada en audiencia inicial para determinar la especialidad y experiencia de dicha funcionaria para calificar los bienes cuestionados como activos fijos.

Concepto del Ministerio Público

El Procurador delegado ante esta Corporación guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala debe decidir el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia de primera instancia que declaró la nulidad de los actos administrativos que modificaron la declaración de IVA del 5º bimestre del año gravable 2013.

En tal sentido, corresponde establecer la legalidad de los actos demandados respecto de si procede el desconocimiento de impuestos descontables por la adquisición de: *i*) repuestos y reparaciones, *ii*) servicios, y, en consecuencia, *iii*) si hay lugar a imponer sanción por inexactitud.

1. Descuento del IVA por las adquisiciones de repuestos y reparaciones

Sostiene la demandante que el impuesto descontable rechazado por la DIAN no fue pagado por la adquisición de activos fijos, sino de repuestos que permiten que sus equipos continúen funcionando. Lo que se soporta en el registro contable y en el concepto técnico emitido por un ingeniero de la empresa, pruebas que no han sido desvirtuadas. Por su parte, la DIAN señaló en la oposición y en el recurso de apelación que los repuestos constituyen activos fijos, porque tuvieron como fin incorporarse al bien de capital para prolongar su vida útil, que, en tal sentido, representan un mayor valor del activo y no un costo de producción.

Así, le corresponde a la Sala determinar si los repuestos adquiridos por la actora tienen la naturaleza de activo fijo, a fin de establecer si le es aplicable el tratamiento fiscal del impuesto descontable. Para resolver el presente cargo, se atenderá a lo que decidió esta Sección en sentencia del 10 de noviembre de 2022, exp.25295³, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez, que desató un litigio entre las mismas partes, en los siguientes términos:

³ Sentencia reiterada en fallo del 3 de agosto de 2023, exp. 26585, C.P. Milton Chaves García.

“[L]a Sala parte de precisar que, según el artículo 488 del ET, como regla general, es descontable el IVA pagado en la adquisición de servicios y bienes corporales muebles, así como en las importaciones que, de acuerdo con las normas del impuesto sobre la renta, resulten computables como costo o gasto y se destinen a operaciones gravadas. Sin embargo, esa conclusión no es extensible a los bienes corporales muebles que constituyan activos fijos, pues estos están sujetos a reglas especiales. Concretamente, el artículo 491 del ET dispone que el IVA soportado por la adquisición o importación de activos fijos no otorgará derecho a descuento. De ahí que, las reglas aplicables de cara al IVA pagado en la adquisición de repuestos sean determinadas por la naturaleza del bien adquirido, esto es, si debe registrarse como mayor del activo (sic) o como una erogación (costo o gasto) durante el ejercicio.

Al respecto, el artículo 69 del ET, en su versión vigente para la época del sub lite, preveía que el costo fiscal de los activos fijos muebles correspondía al precio de adquisición o el costo declarado en el año inmediatamente anterior, más «el costo de las adiciones y mejoras». La norma fiscal entonces vigente no especificaba la entidad o naturaleza de las mejoras que debían integrar el costo fiscal de los activos fijos muebles; en contraste con la norma vigente que, luego de ser modificada por la Ley 1819 de 2016, preceptúa que «adicionalmente harán parte del costo del activo las mejoras, reparaciones mayores e inspecciones, que deban ser capitalizadas de conformidad con la técnica contable». Por su parte, el artículo 64 del Decreto 2649 de 1993 (aplicable al caso enjuiciado por razones temporales), preveía que el valor histórico de los activos fijos se debía aumentar con el costo de las «adiciones, mejoras y reparaciones, que aumenten significativamente la cantidad o calidad de la producción o la vida útil del activo». Al hilo de lo anterior, el Decreto 2650 de 1993 establecía que los «materiales repuestos y accesorios» debían contabilizarse como inventarios (en la cuenta contable nro. 1455) hasta que estos fueran «consumidos, vendidos o dados de baja»; y lo que determinaba la cuenta que se debía afectar después de retirar el repuesto de los inventarios era su capacidad para aumentar la vida útil o la productividad del activo al que se incorporaría. Así, si el repuesto requerido no genera mayor productividad ni incrementa la vida útil del equipo se debía afectar el costo o gasto operacional según el caso. En contraste, los repuestos que incrementaran «significativamente» la productividad o vida útil del activo debían reconocerse como un mayor valor del bien al que se incorporaban, de modo que, en ese caso, las «adiciones, mejoras y reparaciones» constituyen activos fijos⁴.

2.2- De conformidad con lo expuesto, si el repuesto o mejora adquirida repercute en un aumento significativo en la vida útil o productividad del activo fijo al que se destine, en criterio de la Sala el bien adquirido se reconoce como un mayor valor del activo fijo y, por esa razón, el IVA soportado en la adquisición de aquel (sea compra o importación) no es descontable en virtud de la limitación que dispone el artículo 491 del ET. Por el contrario, si los repuestos adquiridos por los obligados no tienen la calidad de activos fijos, porque carecen de la entidad suficiente para incrementar la vida útil o la productividad del bien al que se incorporen, el IVA pagado por el comprador o importador puede ser descontable en las condiciones previstas por las normas generales de descontables del impuesto sobre las ventas (artículos 485, 488 y demás normas tributarias del ET).” (Subraya fuera del texto)

De lo expuesto, se evidencia que lo determinante para establecer si un repuesto tiene la calidad de activo fijo o no, es la capacidad que tiene para aumentar la vida útil o la productividad del activo al que se incorpora. En otras palabras, si tiene este potencial se cataloga como un activo fijo y no dará lugar a IVA descontable en los términos del artículo 491 del Estatuto Tributario; pero si no tiene esta facultad, será llevado al costo o al gasto, respectivamente, y el impuesto pagado, bien sea en la compra o importación, será descontable de conformidad con los artículos 485 y 488 del *ibidem* y demás normas concordantes.

En el *sub examine* se evidencia que el monto o valor de la glosa no es un aspecto cuestionado por las partes. Además, la actora allegó certificación emitida por el Gerente de Mantenimiento de la compañía, en los siguientes términos⁵:

“Que los bienes y servicios adquiridos por CERRO MATOSO S.A. NIT 860.069.378-6 que se anuncian en el anexo que se aporta, tienen como finalidad mantener, reponer o reparar un

⁴ Sentencia del 19 de mayo de 2022, exp. 24721, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez

⁵ Anexo F del escrito de demanda, CD folio 100 y folio 431 caa.



activo fijo y no extienden la vida útil del bien al que se incorpora, ni aumentan su eficiencia ni se constituyen en adiciones o mejoras técnicas del mismo.”

Ahora bien, en dicho anexo señaló de forma detallada la naturaleza de cada una de las piezas adquiridas por la actora, resaltando que se trataban de bienes que no prolongaron la vida útil del bien al que se incorporaron, sino que se utilizaron para reemplazar piezas dañadas o desgastadas⁶.

En similar sentido, señaló dentro de la reforma de la demanda lo siguiente:

“Detallamos a continuación los bienes desconocidos, con el fin de demostrar la procedibilidad del IVA, descontable asociado a cada uno.

a. *Bienes Importados, desconocidos (...):*

Declaración de importación	Valor de IVA descontable
4820130003460382	\$13.499.000
9020130001399462	\$3.854.000
9020130001464779	\$4.286.000
9020130001470835	\$19.482.000
9020130001607660	\$4.925.000
9020130001603541	\$441.000
9020130001603564	\$793.000

b. *Bienes Nacionales, correspondientes a Maquinaria Industrial cuestionados por la Administración (...):*

Proveedor	Factura	Valor de IVA descontable	Concepto
ELECTRA S.A.	64349	\$290.982	GAUGE, PRESS, RANGE, 0-1000PSI, 3-1/2IN DIAL
ELECTRA S.A.	64316	\$31.027	MANOMETER, U-TUBE, RANGE, 0-30 PSI, 1-1/2IN DIAL, 1
ELECTRA S.A.	64318	\$644.039	GAUGE, PRESS, RANGE, 0-160PSI, 4-1/2IN DIAL
ELECTRA S.A.	64557	\$183.869	GAUGE, PRESS, RANGE, 0-3000PSI, 2,5IN DIAL, 1
ELECTRICAS DE MEDELLIN COMERCIAL S.A.	44754	\$278.880	CABLE, THELEPHONE 0.4MM DIA, 50 PR, CU, PE, IN
EZGO STUDIO S.A.	1417	\$301.336	ASIENTO, SUSPENSION ASIENTO LANA PANO, C/C
FORJAS BOLIVAR S.A.	21621	\$1.938.533	FABRICACION CARRO PORTADUNIS RR08
HERNAN ESCOBAR POSADA REPRESENTACION	3994	\$1.248.000	BOMBA SUMERGIBLE MARCA GOULD PUMPS
INSTRUCONTROLES LTDA.	30179	\$47.981	GAUGE, PRESS, RANGE, 0-3000PSI, 2-1/2IN DIAL
LS INCOEX S.A.S.	260	\$1.680.000	SCREEN, SIZING, TOP SQ MESH, 1-1/2 IN SLOT A
LS INCOEX S.A.S.	256	\$2.208.000	PACKING, PERFORMED, WILFLE Y HD 150219ITM3A
LS INCOEX S.A.S.	265	\$1.180.800	SCREEN, SIZING LOWER, SIZE 1070, 3/16 X ¼
NTS NATIONAL TRUCK SERVICE S.A.	790000220	\$4.956.800	MOTOR, CAT 1142907
PANTECNICA S.A.	201100201554	\$1.252.087	MOTOR FORWARD, ZBA71 DEM AG 70599033
PANTECNICA S.A.	201100201551	\$3.930.578	BLOCK, MANNDEMAG 59374044
PANTECNICA S.A.	201100201553	\$492.156	MOTOR ELEC DEMAG ZBF63A82
SANDVIK COLOMBIA S.A.S.	5521	\$17.070.943	MOTOR HYD, DRILTECH 014429003
HYCO S.A.S.	14606	\$1.062.400	MOTOR HID 80 HP 400 RPM 250

⁶ Folios 440 y siguientes caa.



Proveedor	Factura	Valor de IVA descontable	Concepto
			BAR, 11 IN CLIND
KONECRANES COLOMBIA S.A.S.	2225	\$748.160	MOTOR GIRO KONECRAN MF09L400A133134081T
NTS NATIONAL TRUCK SERVICE S.A.	730002454	\$3.436.055	RADIADOR CAT 1255044

Así, los bienes importados fueron detallados con número de la declaración de importación, el valor del IVA, la descripción y destinación del bien. En el caso de los bienes nacionales indicó nombre del proveedor, número de factura, IVA descontable, concepto de la factura.

Igualmente, aportó las facturas de los proveedores y en el caso de los bienes importados, la relación de IVA descontable por importaciones de los bienes en discusión⁷.

Adicionalmente, el motivo de rechazo del IVA pagado en la adquisición de repuestos es el siguiente⁸:

*“(…) Los impuestos descontables cuyos rechazos se determinan, toda vez, que los mismos corresponden a costos de adiciones y mejoras efectuadas a la planta (bienes de capital) de la empresa **CERRO MATOSO S.A.**, para incrementar significativamente la capacidad productiva y eficiencia original en la prestación del servicio de la planta de la empresa, correspondiendo claramente a una compra de repuestos cuyo objeto final es incorporarse al bien de capital para prolongar su vida útil y valorizarlos, representando un mayor valor del activo, el cual debió recibir el tratamiento tributario de activos fijos y no de un gasto deducible con derecho a devolución del IVA.” (Resaltado propio del texto)*

De lo anterior, y tal como lo dijo la sentencia de primera instancia, observa la Sala que la DIAN se limitó a una afirmación sin sustento probatorio de que los repuestos aumentaron la vida útil y la productividad del bien al que se incorporaron, de ahí que considerara que debieron contabilizarse y declararse como un mayor valor del activo fijo.

De otra parte, la actora aportó certificación emitida por su empleado que indica que los repuestos se adquirieron para reemplazar piezas desgastadas o dañadas por el uso normal y asegurando que no aumentan la vida útil o la productividad del activo. Este trabajador, conforme con los precedentes que se reiteran es idóneo para establecer las condiciones en que se adquirieron los bienes y su finalidad, por lo que se trata de un medio probatorio idóneo de lo que la accionante pretende probar, máxime cuando no fue desvirtuado por la Administración, quien se limitó a señalar una aplicación prevalente de las normas fiscales.

Por lo expuesto, no prospera el cargo de apelación.

2. Impuestos descontables por la adquisición de servicios

En la actuación demandada, la Administración desconoció el IVA descontable relacionado con los siguientes servicios *i)* telecomunicaciones, conexión y acceso a internet, *ii)* archivo, registro y gestión documental, *iii)* adquiridos para el cumplimiento de las políticas de seguridad industrial y ocupacional, obligaciones laborales y convención colectiva compromisos de carácter recreativo, deportivos, dotación de uniformes, seguros de menaje y trasteos), *iv)* asesorías para el

⁷ Fls 116 y siguientes del caa para las facturas y 30 y siguientes para las declaraciones caa

⁸ Hoja 15 de la Liquidación Oficial de Revisión



cumplimiento de las obligaciones legales, y v) adquiridos para el mantenimiento de la operación y otros servicios necesarios para la operación de la actora (servicios de reparación, mantenimiento de maquinaria, control de explosivos, elaboración de planos, señalizaciones, actividades de ingeniería, arrendamientos, comisiones, parqueaderos, papelería, etc.), por considerar que no cumplían con los requisitos previstos en el artículo 488 del Estatuto Tributario.

El Tribunal consideró que procedía su descuento, al considerar que dicha norma no estableció que solo aplicaba para las erogaciones directas a la actividad generadora de renta, sino también para los costos y gastos indirectos. Esta decisión fue apelada por la DIAN, insistiendo en que no tenían relación directa con la actividad exenta, esto es la exportación de níquel.

Sobre este asunto, la Sección ya se ha pronunciado en un caso similar, razón por la cual se reiterará lo indicado en la sentencia del 3 de agosto de 2023, exp.26585, C.P. Milton Chaves García.

En dicha oportunidad se hizo referencia a los artículos 481 y 488 del Estatuto Tributario, vigente para la época, que disponen lo siguiente:

“Artículo 481. Bienes exentos con derecho a devolución bimestral. Para efectos del impuesto sobre las ventas, únicamente conservarán la calidad de bienes y servicios exentos con derecho a devolución bimestral:

a. Los bienes corporales muebles que se exporten. [...]

Artículo 488. Solo son descontables los impuestos originados en operaciones que constituyan costo o gasto. Solo otorga derecho a descuento, el impuesto sobre las ventas por las adquisiciones de bienes corporales muebles y servicios, y por las importaciones que, de acuerdo con las disposiciones del impuesto a la renta, resulten computables como costo o gasto de la empresa y que se destinen a las operaciones gravadas con el impuesto sobre las ventas.”

Así dichas normas prevén la imposibilidad de llevar como impuesto descontable el IVA pagado por bienes o servicios destinados a operaciones excluidas o no gravadas con el impuesto sobre las ventas. No es necesario que la erogación deba estar vinculada directamente al ingreso, asimilándola al concepto de costo; toda vez que es procedente el descuento del impuesto pagado en aquellos gastos relacionados con el mantenimiento de la actividad económica.

Al respecto la sentencia que se reitera señaló lo siguiente:

“Si la actividad económica corresponde a la venta de bienes o la prestación de servicios gravados o exentos del IVA y las erogaciones por los bienes y servicios adquiridos son computables como costo o gastos en renta, el impuesto es descontable. Al contrario, si las operaciones son excluidas o no gravadas no será posible el descuento. Así mismo, el artículo 490 del Estatuto Tributario dispone que cuando se realicen operaciones gravadas, exentas y excluidas, y no fuere posible establecer su imputación directa a unas y otras, debe distribuirse el IVA pagado en la misma proporción de los ingresos del periodo, de tal manera que el impuesto que resulte imputable a operaciones excluidas no sea descontable y deba llevarse como un mayor valor del costo o gasto para el impuesto sobre la renta”.

Respecto de la aplicación del artículo 488 del Estatuto Tributario, esta Sala en otras oportunidades ha indicado que⁹:

⁹ Sentencia del 23 de febrero de 2012. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp.17920, C.P. William Giraldo Giraldo, en la que se reitera: Sentencia del 10 de marzo de 2011. Sección Cuarta del Consejo de



“Conforme con el artículo 488 ibidem, para tener derecho al descuento del IVA originado en operaciones que constituyan costo o gasto, el impuesto debe haberse pagado por la adquisición de bienes corporales muebles, servicios, o importaciones (i) que sean computables como costo o gasto de la empresa, según las disposiciones del impuesto sobre la renta, y (ii) que se destinen a las operaciones gravadas con el impuesto sobre las ventas.

En cuanto al primer requisito, para efectos de determinar qué bienes o servicios adquiridos resultan computables como costo o gasto de la empresa, el artículo 107 ibidem dispone que para que una expensa sea deducible, deben acreditarse los presupuestos de relación de causalidad, necesidad, y proporcionalidad.

[...]

[S]e entiende que los bienes, servicios o importaciones están destinados a operaciones gravadas con IVA, cuando éstos se hayan adquirido dentro del contexto de la actividad productiva de la empresa sobre la que recae el impuesto, de ahí que pueda ser descontado el impuesto originado tanto en costos (relación directa), como en gastos (relación indirecta), siempre que los mismos estén destinados a la realización de estas operaciones gravadas.

Las anteriores son las condiciones necesarias que deben configurarse para que el impuesto sobre las ventas sea descontable, las cuales deben ser probadas por el contribuyente, dado que está obligado a demostrar el supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen.” (Subraya fuera del texto)

De acuerdo con lo expuesto, en la sentencia reiterada se indicó que el IVA pagado en la adquisición de bienes o servicios es descontable, siempre que cumplan con los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario (causalidad, necesidad y proporcionalidad) y que se hayan adquirido en el contexto de la actividad que desarrolla el contribuyente, sea que tengan relación directa o indirecta, pero que estén destinados a la operación gravada o exenta, como en este caso.

Respecto del alcance de las exigencias del mencionado artículo 107, la Sección unificó su jurisprudencia en sentencia del 26 de noviembre de 2020, exp.21329, C.P: Julio Roberto Piza Rodríguez, en la cual estableció las siguientes reglas de decisión:

- “1. Tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta, todas las expensas realizadas por el contribuyente en desarrollo o ejecución de la actividad productora de renta. Para establecer el nexo causal entre el gasto y la actividad lucrativa, no es determinante la obtención de ingresos ni el enunciado del objeto social del sujeto pasivo.*
- 2. Las expensas necesarias son aquellas que realiza razonablemente un contribuyente en una situación de mercado y que, real o potencialmente, permiten desarrollar, conservar o mejorar la actividad generadora de renta. La razonabilidad comercial de la erogación se puede valorar con criterios relativos a la situación financiera del contribuyente, las condiciones del mercado donde se ejecuta la actividad lucrativa, el modelo de gestión de negocios propio del contribuyente, entre otros. Salvo disposición en contrario, no son necesarios los gastos efectuados con el mero objeto del lujo, del recreo o que no estén encaminados a objetivos económicos sino al consumo particular o personal; las donaciones que no estén relacionadas con un objetivo comercial; las multas causadas por incurrir en infracciones administrativas; aquellos que representen retribución a los accionistas, socios o partícipes; entre otros.*
- 3. La proporcionalidad corresponde al aspecto cuantitativo de la expensa a la luz de un criterio comercial. La razonabilidad comercial de la magnitud del gasto se valora conforme a la situación económica del contribuyente y el entorno de mercado en el que desarrolla su actividad productora de renta.*
- 4. Los contribuyentes tienen la carga de poner en conocimiento de las autoridades administrativas y judiciales las circunstancias fácticas y de mercado, demostraciones y*

Estado. Exp.17492, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. En el mismo sentido: Sentencia del 6 de octubre de 2011, exp.17885, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; Sentencia del 16 de septiembre de 2011, exp.17777, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez



carga argumentativa, conforme a las cuales una determinada expensa guarda relación causal con su actividad productora de renta, es necesaria y proporcional con un criterio comercial y tomando en consideración lo acostumbrado en la concreta actividad productora de renta.”

En este caso, se pone de presente que no se discute que la demandante en el marco de su objeto social efectúa labores de exploración, explotación y beneficio de minas de níquel, producción y comercialización en Colombia y en el exterior de níquel, ferroníquel y otros productos de contenido de níquel. Igualmente, la construcción, instalación, adecuación, modernización y operación de plantas industriales para la producción de productos mineros terminados o semiterminados, así como de plantas de autogeneración y cogeneración de energía con el fin de atender las necesidades de la sociedad, entre otras¹⁰.

2.1 Servicios de telecomunicaciones, conexión y acceso a internet

En lo que alude a los servicios de telecomunicaciones, conexión y acceso a internet adquiridos a los proveedores Colombia Telecomunicaciones S.A., EDATEL S.A. E.S.P. y Empresa de Teléfonos de Bogotá, se observa que la propia administración en la resolución del recurso de reconsideración reconoció que son herramientas fundamentales para la comercialización de los bienes que produce la sociedad en desarrollo de su objeto social y de obligaciones administrativas.¹¹ Empero, la DIAN en el recurso de apelación insiste en la improcedencia de su descuento al no tener relación directa con la actividad exenta, argumento que quedó desvirtuada en la parte inicial de este cargo.

En relación con esta erogación, la sentencia reiterada *ibidem* señaló que:

“es de aquellas normalmente acostumbradas, que se da en la situación de mercado casi de cualquier actividad y que realmente permiten que ésta se desarrolle, conserve y mejore en la medida en que le proporcionan a la compañía contacto con los distintos actores que intervienen en su operación como son los socios, clientes, proveedores, empleados y hasta con la propia administración tributaria.

Igualmente, es una expensa que coadyuva al proceso de comercialización del níquel explotado que es el fin último de la actividad, si se tiene en cuenta que los clientes de la contribuyente están ubicados fuera del país, lo que hace aún más indispensable para la compañía contar con herramientas que le permitan estar en contacto con sus clientes para pactar las condiciones de sus negocios.”

Por tanto, retomando las consideraciones citadas, se establece que es procedente el IVA descontable por este concepto.

2.2. Servicios de archivo, registro y gestión documental

La DIAN, en la Resolución Nro. 009248 del 28 de noviembre de 2016, estimó que las expensas relacionadas con el servicio de archivo, registro y gestión documental¹² son gastos administrativos esenciales en el manejo de los negocios, pero no participan directamente en el desarrollo de la actividad productora de renta¹³.

¹⁰ Fl.68 CP

¹¹ Folio 637 vuelto de los antecedentes.

¹² Tareas de archivo, compra de separadores, tareas de impresión, compra de papel, trabajos de publicidad (plegables), cartillas, asesoría en materia empresarial, actualización de manuales, fotografías videos, carteleras.

¹³ Folio 637 vto. de los antecedentes.



Al respecto, la Sala comparte la postura de la actora y del tribunal, comoquiera que colaboran en asuntos operativos que buscan desarrollar, conservar o mejorar la actividad generadora de renta. Además, según el precedente citado es *“de aquellos normalmente acostumbrados en compañías que realizan actividades similares a la demandante, pues permiten que la gestión administrativa se lleve a cabo de forma eficiente, organizada y que se cumplan los estándares de calidad atinentes a dicha actividad”*.

Se destaca que, en este caso, la demandada no cuestionó existencia de los soportes de las operaciones, ni si dichos documentos cumplen los requisitos de ley, tampoco cuestionó las certificaciones allegadas, razón por la cual la Sala, en aplicación del precedente citado, estudiará a modo de ejemplo algunas de los medios probatorios aportadas al proceso administrativo.

Se tiene que en el expediente obran las facturas 12194, 11950 y 11951 emitidas por Aquiles Colombia Ltda. en el mes de septiembre y octubre a nombre de Cerro Matoso S.A. por concepto de *“Auditoría documentales mes de Julio de 2013”, “Auditoría de campo mes de Junio de 2013; Viáticos auditoría de campo mes de Junio de 2013; Viáticos reunión mensual indicadores de gestión” y “Auditoría de campo mes de Julio de 2013”*¹⁴.

Del mismo modo, se observa certificación suscrita por la representante legal de Senda Ltda., en la que indica que los servicios que la actora adquirió tuvieron por objeto la *“elaboración de estrategia de mantenimiento, administración del sistema de normalización y biblioteca técnica, revisión – ajuste declaraciones cambiarias, generación del manual del contratista, soporte en revisión de facturas, impresión de manuales para entrenamiento, conversión de planos dng a dwg y soporte SIPC por 2 años”*¹⁵.

Además, reposa certificación emitida por la señora Paola Andrea Londoño Álvarez, en donde señala que, en virtud de las facturas 11058, 11025, 10936, 10935, 11026, 10974, 11024, 11318, 11323 y 11332 se evidenciaba la prestación del servicio de *“Impresión de Carpetas de Historias Clínicas, Libro Record Pre Use Inspection, Cartilla Eco 24/7, convenciones Colectivas 2011-2015, Plegable Ferro Níquel”*¹⁶.

Así las cosas, si bien se tratan de servicios indirectos, de conformidad con la postura de la Sala es procedente su descuento.

2.3 Servicios para el cumplimiento de políticas de seguridad industrial y salud ocupacional, obligaciones laborales y de la convención colectiva

La Sala evidencia que la DIAN consideró que estas expensas no tienen relación directa con la actividad productora de renta, en la medida en que si no se efectúan la producción minera no cesa. Añadió que los pagos indirectos a los empleados no modifican la posición de la administración, pues por si solos no son indispensables para obtener la renta en la relación causa-efecto¹⁷.

Para resolver el asunto, se tiene que según el artículo 21 del Decreto Ley 1295 de 1994¹⁸, son obligaciones del empleador, *i)* procurar el cuidado integral de la salud de sus trabajadores y de los ambientes de trabajo; *ii)* programar, ejecutar y controlar el cumplimiento del programa de salud ocupacional de la empresa y procurar su financiación; *iii)* facilitar la capacitación de los trabajadores a su cargo en materia de salud ocupacional¹⁹, entre otras.

¹⁴ Fls.125 a 127 caa.

¹⁵ Fl.450 caa.

¹⁶ Fl.449 caa.

¹⁷ Folios 637 vuelto y 638 del caa.

¹⁸ *“Por el cual se determina la organización y administración del Sistema General de Riesgos Profesionales”*

¹⁹ Modificado por el artículo 26 de la Ley 1562 de 2012



Ahora, sobre las actividades recreativas y deportivas reprochadas, se destaca que el artículo 21 de la Ley 50 de 1990 prevé²⁰:

“ARTÍCULO 21. Adicionase al Capítulo II del Título VI Parte Primera del Código Sustantivo del Trabajo el siguiente artículo:

Dedicación exclusiva en determinadas actividades. En las empresas con más de cincuenta (50) trabajadores que laboren cuarenta y ocho (48) horas a la semana, estos tendrán derecho a que dos (2) horas de dicha jornada, por cuenta del empleador, se dediquen exclusivamente a actividades recreativas, culturales, deportivas o de capacitación.”

Sobre la convención colectiva destaca la Sala que se sustenta en el artículo 55 de la Constitución Política que establece que el Estado *“debe promover la concertación y los demás medios para la solución pacífica de los conflictos colectivos de trabajo”*. A su vez, el artículo 467 del Código Sustantivo del Trabajo define la convención colectiva de trabajo como aquella que *“se celebra entre uno o varios [empleadores] o asociaciones patronales, por una parte, y uno o varios sindicatos o federaciones sindicales de trabajadores, por la otra, para fijar las condiciones que regirán los contratos de trabajo durante su vigencia.”*

Ahora bien, la sociedad aportó la *“Convención Colectiva de Trabajo 2011-2015”* suscrita el 13 de agosto de 2010 entre la actora y el Sindicato de Trabajadores de Cerro Matoso S.A. -SINTRACERROMATOSO-, con vigencia desde el 1 de enero de 2011 hasta el 31 de diciembre de 2015, que, para lo que interesa en este caso, consagra²¹:

“ARTÍCULO 24° SERVICIOS MÉDICOS

[...]

6. Salud Ocupacional

La Empresa seguirá manteniendo contratado de manera permanente un médico de Salud Ocupacional. El COPASO evaluará el desarrollo de las actividades de Programa de Salud Ocupacional de la Empresa, de acuerdo con las normas vigentes.

[...]

La empresa presentará al COPASO semestralmente, un informe de los resultados de las evaluaciones de higiene industrial orientada al control de los agentes de riesgo (Evaluaciones de los agentes de riesgo en los puestos de trabajo) y del cumplimiento del plan de auditorías realizadas por una entidad externa nacional, cuya entidad una vez seleccionada se informará en reunión de COPASO.

[...]

ARTÍCULO 25°. CURSOS DE SALUD OCUPACIONAL

Tanto los miembros de la Empresa como el Sindicato que hagan parte del comité Paritario de Salud Ocupacional (COPASO) podrán hacer recomendaciones concretas de realización de cursos en los temas de Salud Ocupacional, Higiene y Seguridad Industrial, los cuales serán dictados conjuntamente.

ARTÍCULO 30° ASEGURAMIENTO PARA EL TRATAMIENTO DE ENFERMEDADES DE ALTO COSTO EN SU MANEJO.

La empresa garantizará a todos sus trabajadores y familiares inscritos la cobertura económica que resulte por el tratamiento de las enfermedades definidas como de alto costo, ruinosas o catastróficas por el Artículo 17° de la Resolución 5261 de 1994 del Ministerio de Salud. En caso de hospitalización, cirugía y tratamiento de estas enfermedades, tendrá derecho a los tickets aéreos para el paciente beneficiario y un acompañante.

[...]

ARTÍCULO 31° REMISIÓN DE PACIENTES FUERA DE MONTELÍBANO

[...]

²⁰ *“Por la cual se introducen reformas al Código Sustantivo del Trabajo y se dictan otras disposiciones.”*

²¹ Fls 466 a 519 CP



2. Cuando un trabajador, su cónyuge o hijos(as) o hijastros(as) (Art. 69° según definición de hijastros) reconocidos menores de dieciocho años (18) o menores de veinticinco (25) años que estén estudiando y dependan económicamente del trabajador, requieran de hospitalización o cirugía incluida la ambulatoria, por intermedio de la Póliza Médica o el Plan de Medicina Prepagada e municipios distintos a Montelíbano, la Empresa reconocerá previa evaluación de Departamento Médico de la Fundación Clínica Panzenú, pasajes aéreos y/o terrestres de ida y regreso al lugar donde se realice la hospitalización o cirugía. De igual manera concederá pasajes a un acompañante para los menores de 18 años, hijos con disfuncionalidad y para el trabajador o cónyuge cuya condición médica lo amerite.

Cuando un miembro del grupo familiar del trabajador (art. 69) resida fuera del municipio de Montelíbano y deba ser intervenido quirúrgicamente, la Empresa le reconocerá a un acompañante los tiquetes aéreos y/o terrestres de ida y regreso a la ciudad donde se haga la intervención.

[...]

ARTÍCULO 60° SERVICIO DE TRASTEО

La Empresa asumirá los costos de transporte del trabajador y su familia, así como los costos de trasteo de sus enseres en los siguientes casos:

- A. Al momento de contratar al trabajador.
- B. Cuando el trabajador se encuentre laborando en la empresa y sus familiares vivan en municipios diferentes a Montelíbano.
- C. Al momento de la terminación del contrato de trabajo por cualquier causa. En este evento la empresa pagará los gastos de regreso del trabajador, su familia y enseres al lugar donde el trabajador decida radicarse dentro del territorio nacional.

ARTÍCULO 71° DOTACIÓN

La Empresa entregará a sus trabajadores tres (3) uniformes en el mes de junio del presente año y tres uniformes cada seis (6) meses a partir de tal fecha.

El tipo de uniforme será estipulado por el Comité Paritario de Salud Ocupacional COPASO de acuerdo con el sitio y condiciones de trabajo. [...]” (Subrayas de la Sala)

Se destaca que la actora allegó las facturas que soportan la adquisición de servicios, así como certificaciones emitidas por los proveedores, que evidencian los conceptos de los servicios prestados, los cuales como se expuso en el acápite anterior no fueron cuestionados por la administración²².

Al respecto se recalca lo dispuesto en el precedente reiterado:

“De la normativa y el acervo probatorio traído a colación, se aprecia que las erogaciones en que incurrió la actora tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta, ya que propenden por la seguridad y salud de sus trabajadores, pues su actividad productora de renta (explotación de níquel y sus derivados) entraña un alto riesgo que corresponde a la actora mitigar en calidad de empleadora, para lo cual está en la obligación de fijar un programa de salud ocupacional, que debe monitorear, evaluar y mejorar continuamente.

Adicionalmente, la contribuyente adquirió servicios encaminados a proporcionar bienestar a sus trabajadores, lo que repercute en la productividad de ellos y por tanto, en la productividad de la compañía, que desarrolla una actividad económica en la que la mano de obra juega un papel esencial.

No puede dejarse de lado que en virtud de la convención colectiva suscrita entre CMSA y su sindicato de trabajadores, la contribuyente adquirió obligaciones con sus empleados en temas de salud ocupacional, servicios médicos, dotación y servicios de trasteo y de transporte, que eran de obligatorio cumplimiento para la compañía en la época de los hechos.

Se recalca que en general, son erogaciones de carácter laboral que tienen fundamento legal o convencional y que por tanto, su cumplimiento busca precaver indemnizaciones, sanciones

²² Fl.128 del cca en adelante para las facturas, fl.268 y siguientes para algunas certificaciones y otras facturas y desde el folio 444 para las demás certificaciones.



y litigios futuros que podrían poner en riesgo la continuidad de la operación, afectar la productividad e incluso influir en la competitividad de la compañía.

Por tanto, la Sala colige que las expensas objeto de debate son necesarias pues de forma potencial conllevan a que la actividad generadora de renta se mantenga y mejore. Así mismo, se evidencia que la sociedad demandante asumió la carga probatoria y argumentativa que le asistía para demostrar que las erogaciones objeto de rechazo acatan lo dispuesto en los artículos 488 y 107 del Estatuto Tributario para que proceda la deducción del impuesto sobre las ventas pagado en cada caso, así como también se descarta que se trate de expensas suntuarias o de mero lujo o recreo, por lo que la Sala considera procedente el IVA descontable declarado por “servicios para el cumplimiento de políticas de seguridad industrial y salud ocupacional” y “servicios adquiridos para el cumplimiento de las obligaciones laborales y de la convención colectiva”.

Por lo expuesto, procede el tratamiento dado por la actora respecto de estos conceptos y, en consecuencia, debe negarse el cargo de apelación de la DIAN.

2.4 Servicios de asesoría para el cumplimiento de obligaciones legales

Para resolver el asunto, se debe precisar que una parte de estas expensas fue reconocida al momento de resolver el recurso de reconsideración. Así lo expuso la DIAN en la Resolución Nro. 009248 de 2016²³:

“En consecuencia, se reconocerán como descontables los valores correspondientes al IVA referidos a asesorías legales, teniendo en cuenta el análisis previo realizado por la Dirección Seccional y los documentos soportes que obran en el expediente así: (...)”

No obstante debe tenerse en cuenta, que cosa distinta es reconocer la categoría de descontable, que reconocerlos como susceptibles de devolución, toda vez que en este último caso los mismos deben ser directamente inherentes al producto exportado. En la exportación del Níquel que la misma empresa extrae y procesa se debe demostrar que el bien o servicio sobre el cual se pagó el IVA, (artículo 479) tiene vinculación directa con el bien terminado y exportado. De manera que si bien es cierto, desde el punto de vista comercial siguiendo la última orientación del Consejo de Estado, debe enfocarse a la actividad productora de venta y la injerencia que se tiene sobre la producción de la actividad exenta con destino a la exportación, no se observa cómo los contratos de asesoría, desde el punto de vista técnico y jurídico puedan influir directamente en el material exportado, o se adhiera a este de forma que no se pueda realizar la explotación o exportación, pues se reitera, los mismos al ser indirectamente involucrados en la gestión macro, no puede considerárseles en materia de venta como susceptibles de devolución.”
(Subrayas de la Sala)

De lo expuesto, se observa que la Administración aceptó que los servicios de asesorías para el cumplimiento de obligaciones legales cumplen con los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario y dejó en discusión la procedencia de la devolución del IVA pagado pese a que tuviera la calidad de descontable, pues a su juicio, las expensas no estaban directamente relacionadas con el bien exportado.

Como se ha indicado a la largo de esta providencia y en el precedente citado, los artículos 488 y 489 del Estatuto Tributario no consagran que la erogación deba estar vinculada directamente al ingreso que genera la operación (costo), por el contrario, disponen que también es procedente el descuento del impuesto pagado en aquellos gastos relacionados con el mantenimiento de la actividad económica.

Sin perjuicio de la anterior, se resalta que *i)* no es asunto de discusión que la demandante realiza una actividad exenta por tratarse de bienes corporales muebles que se exportan y, por ende, hay lugar al descuento de IVA, por lo que no existen

²³ Folio 639 de los antecedentes administrativos



hay motivos para acceder el rechazo del IVA descontable por concepto de servicios de asesoría para el cumplimiento de obligaciones legales, en los términos solicitados en la apelación; *ii*) esta Sección ha aceptado la deducibilidad de expensas de la misma naturaleza²⁴.

2.5 Servicios adquiridos para el mantenimiento de la operación y gastos de mantenimiento

En este acápite se encuentra los servicios relacionados con la reparación, mantenimiento de maquinaria, control de explosivos, elaboración de planos, señalizaciones, actividades de ingeniería, arrendamientos, comisiones, parqueaderos, papelería, etc. Al respecto, al resolver el recurso de reconsideración, la autoridad tributaria expresó que no era posible determinar, de conformidad con el material probatorio que los servicios mencionados estén relacionados con la operación directa de la actora y enfatizó en que la carga de la prueba es de la contribuyente²⁵.

Al respecto el Tribunal consideró que se trataban de actividades que *i*) si no se llevaban a cabo afectarían la ejecución de las operaciones y *ii*) eran gastos ordinarios y comunes en cualquier empresa, sin que correspondieran al desarrollo de erogaciones originadas en una mera liberalidad de la sociedad. También destacó que el objeto social de la demandante no es una camisa de fuerza para establecer el nexo causal con el gasto. Por su parte, en el recurso de apelación, la DIAN insiste en que se trata de servicios indirectos, cuyo descuento es improcedente, argumento que fue desvirtuado por la Sección.

Además, se observa que dentro de los argumentos expuestos en la demanda y en sede administrativa y de acuerdo al acervo probatorio²⁶, la actora explicó y demostró a qué conceptos aludían dichas erogaciones, las cuales, según la postura de la Sala *“son inherentes a la gestión administrativa de la compañía o que permiten su desarrollo normal, a labores que contribuyen al cumplimiento de las políticas de seguridad en el trabajo, mantenimiento de la infraestructura y maquinaria utilizada por la actora en su actividad económica y otros servicios”* para el normal y continuo desarrollo de actividad económica, de ahí que hagan parte de *“las fases de producción y comercialización del níquel, para lo cual se requiere de “personal calificado en distintas áreas del conocimiento, participar en eventos masivos que den a conocer al mercado la compañía, tener suministros para cumplir con las funciones administrativas, contar con espacios físicos acordes a las necesidades de cada actividad que la actora emprende y proveer seguridad y confort a sus colaboradores y a las instalaciones en las que se desarrolla la actividad”*.

Se resalta que la actividad de la actora, esto es la explotación y exportación de níquel requiere de toda una unidad operativa, compuesta de personal administrativo, técnico, profesional, operarios, ingenieros y demás, lo que hace indispensable que las distintas instalaciones en las que realizan sus funciones y las herramientas que les permitan desarrollar con eficiencia su trabajo estén en condiciones óptimas.

Así las cosas, es pertinente reiterar que:

“los gastos denominados por las partes como “Servicios adquiridos para el mantenimiento de la operación” y “gastos de mantenimiento de equipos, papelería, arriendos, entre otros”

²⁴ Al respecto se pueden consultar: Sentencia de 3 de noviembre de 2022. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 25420, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello y Sentencia de 9 de marzo de 2022. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 26283, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

²⁵ Fl. 639 vto de los antecedentes

²⁶ Fls 116 a 201; 205 a 240; 268 a 330 aa



cumplen con el requisito de causalidad porque se efectuaron en desarrollo de la actividad de explotación y exportación de níquel y sus derivados, sin que para ello sea determinante la obtención de ingresos como lo sugirió el ente demandado.

Así mismo, se observa que son erogaciones necesarias pues son de aquellas normalmente acostumbradas en el sector minero y que de forma potencial permiten desarrollar, conservar o mejorar la actividad generadora de renta, se trata de gastos que no son efectuados con el mero objeto del lujo o del recreo, sino que realmente están encaminados a llevar a cabo actividades que contribuyen a la consecución de la actividad económica de la contribuyente”.

De lo expuesto, se concluye, entonces, que como lo dijo la sentencia de primera instancia se debe acceder al IVA descontable. No prospera el cargo.

3 Sanción por inexactitud

Como lo expuso el tribunal, en este caso no era procedente el rechazo de los impuestos descontables pagados en la adquisición de repuestos para maquinaria y en la adquisición de servicios al cumplir los requisitos de los artículos 107 y 488 del Estatuto Tributario, no hay lugar a la sanción impuesta por la DIAN en los actos declarados nulos.

Al no prosperar el recurso de apelación corresponde a la Sala confirmar la sentencia apelada.

4 Condena en costas

Finalmente, en esta instancia no habrá condena en costas o expensas del proceso en esta instancia, en razón a que en el proceso no se comprobó su causación como lo exige el numeral *ibidem*, norma 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 28 de octubre de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Córdoba, Sala Cuarta de Decisión.
2. Sin condena en costas en esta instancia.

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

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

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidenta
Salvó el voto

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN