



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

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá D.C., trece (13) de marzo de dos mil veinticinco (2025)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2018-00758-01 (28040)
Demandante: Carbones del Cerrejón Limited
Demandado: DIAN

Temas: Renta 2013. Costos. Regalías. Ajuste de regalías. Impuesto social a los explosivos. Descuento tributario. Artículo 258-2 del ET. Sanción por inexactitud.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante y la demandada contra la sentencia del 16 de junio de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que dispuso lo siguiente¹:

PRIMERO. DECLÁRESE la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión nro. 312412017000037 del 14 de septiembre de 2017 y de la Resolución nro. 992232018000097 del 13 de septiembre de 2018, proferidas por la Dirección Seccional de Grandes Contribuyentes – DIAN, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia.

SEGUNDO. En consecuencia, a título de restablecimiento TÉNGASE como liquidación la efectuada por la Sala en la parte motiva de esta providencia.

TERCERO. Sin condena en costas.

ANTECEDENTES

Mediante Liquidación Oficial de Revisión 312412017000037, del 14 de septiembre de 2017, la DIAN modificó la declaración de renta de Carbones del Cerrejón Limited del año gravable 2013, en el sentido de rechazar costos, deducciones y descuentos tributarios, tras lo cual le aumentó el impuesto y le impuso sanción por inexactitud (100%); acto que fue confirmado por la Resolución 992232018000097 del 13 de septiembre de 2018, que decidió el recurso de reconsideración².

DEMANDA

En ejercicio del medio de control previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), Carbones del Cerrejón Limited formuló las siguientes pretensiones³:

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

- Liquidación Oficial de Revisión nro. 312412017000037 del 14 de septiembre de 2017, proferida por la División de Gestión de Liquidación, de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes, mediante la cual se modificó la declaración del impuesto sobre la renta y complementario de CERREJÓN correspondiente periodo gravable 2013.

¹ Índice 34, Samai Tribunal.

² Fols. 73 a 121, cp.

³ Fols. 5 y 6 c.p.



- Resolución No. 992232018000097 del 13 de septiembre 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 CERREJÓN por el periodo 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 aun 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.

La demandante indicó como normas violadas, las siguientes:

- Artículos 3, 29, 95, 123 y 363 de la Constitución Política.
- Artículos 26, 58, 59, 66, 107, 115, 258-2, 428, 647, 711, 647, 683 y 777 del Estatuto Tributario (ET).
- Artículo 39 del Decreto 2649 de 1993

El concepto de la violación se sintetiza así:

1. Proceden los «costos de venta» por pago de regalías (\$1.638.442.979). Estos corresponden a pagos realizados por Carbones del Cerrejón por concepto de regalías a cargo de la Comunidad El Cerrejón, propietaria del suelo y subsuelo explotados, que contractualmente la sociedad se obligó a pagar. Dicho pago es un «costo directo» en la medida que es necesario *«para poder llevar a cabo su proceso de explotación minera de dicha área y claramente compensa el derecho de explotación y el agotamiento del recurso explotado»*.

2. Es procedente el costo por ajuste de regalías (\$3.030.097.243). Este pago que se hizo a la autoridad minera en el 2013 por concepto reliquidación de regalías del mes de julio de 2009, es un costo que solo se hizo exigible en el 2013, porque en ese año quedó zanjada la discusión entre Carbones del Cerrejón e INGEOMINAS sobre el correcto valor de las regalías que debían pagarse por ese mes. Así, corresponde a un costo que, de acuerdo con las reglas contables y fiscales, se causó y realizó en el periodo fiscalizado.

3. Procede la deducción del impuesto social de explosivos pagado (\$8.024.429.824). Este impuesto se pagó de forma obligatoria por la adquisición de agentes y accesorios de voladura es un costo de producción de Carbones del Cerrejón porque dicho material es esencial y necesario para obtener el producto minero, ya que sin él no es posible obtenerlo. Dicho costo cumple, además, con los requisitos de proporcionalidad y relación de causalidad con la actividad productora de renta porque permite desarrollar la actividad minera y la obtención de renta y *«constituye un costo que tiene un límite cuantificable y guarda relación con la magnitud del posible beneficio que se genera con los ingresos de la exportación del carbón»*. Además, el reconocimiento fiscal de este tipo de costos no está prohibido.

4. Es procedente el descuento del IVA pagado en la adquisición e importación de maquinaria pesada para industrias básicas (\$6.942.287.000). El descuento tributario previsto en el artículo 258-2 del ET se aplica también para *«componentes, partes y repuestos»* de máquinas pesadas para la industria básica, tal como lo avaló el Consejo de Estado en sentencia del 13 de diciembre de 2011 (exp. 17626).



Contrario a lo señalado por la DIAN, lo importado no son «*simples piezas*», sino elementos «*sin cuya incorporación al equipo al cual fueron destinados, éste no podría funcionar*».

5. Improcedencia de la sanción por inexactitud. Esta sanción resulta inaplicable pues no se configuran los supuestos para su imposición, dada la improcedencia de las glosas. En todo caso, de ser procedentes dichas glosas se configura la causal eximente de responsabilidad por interpretación razonable del derecho. Por último, y sin perjuicio de lo anterior, la sanción debe tasarse en el 100% del mayor impuesto determinado en virtud del principio de favorabilidad.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda, de la siguiente manera⁴:

1. Rechazo de la deducción por regalías. Esta erogación no es admisible porque no cumple los requisitos establecidos en el artículo 107 del ET, ya que el área explotada es propiedad de la Comunidad El Cerrejón y, de conformidad con el artículo 227 de la Ley 685 de 2001 (Código de Minas), tales regalías están a cargo de dicha comunidad, por lo que no es procedente que la actora asuma como suya esa obligación. No es una erogación de la demandante sino el pago de una obligación de un tercero. Si bien contractualmente Carbones del Cerrejón se comprometió a pagar el 50% de estas regalías, lo cierto es que conforme al artículo 553 del ET, los convenios entre particulares no son oponibles al fisco.

2. Rechazo del ajuste de regalías. Tampoco se cumplen en este caso los requisitos previstos en el artículo 107 del ET, toda vez que, como lo puso de presente la actora en la demanda, son regalías del año 2009. Es decir, son erogaciones que incumplen el principio de imputabilidad que ordena que toda erogación esté asociada al ingreso del respectivo periodo fiscal.

3. Rechazo de la deducción del impuesto social a los explosivos. El artículo 115 del ET no prevé como deducible esta erogación, por cuanto solamente acepta como deducibles el impuesto de ICA y el GMF, siempre que tengan relación de causalidad con la actividad productora de renta. Así lo entendieron la Corte Constitucional en sentencia C-1003 de 2004 y el Consejo de Estado en sentencia del 24 de julio de 2008 (exp. 16302).

4. No procede el descuento tributario. El artículo 258-2 del ET solo prevé el descuento tributario frente a maquinaria pesada para industrias básicas, entre éstas, la del carbón. No se aplica a sus partes, piezas y repuestos, de manera que no es procedente el beneficio solicitado.

5. Debe mantenerse la sanción por inexactitud. El hecho de que no se hubiese evidenciado la inclusión de datos falsos en la declaración fiscalizada ni la existencia de una conducta dolosa por parte del contribuyente, no exime a la actora de la sanción por inexactitud, pues, de todos modos, se incluyeron deducciones y descuentos improcedentes, lo cual está tipificado por el artículo 647 del ET como infracción que da lugar la sanción.

⁴ Fols. 10, Samai Tribunal.



SENTENCIA APELADA

El Tribunal declaró la nulidad parcial de los actos demandados y se abstuvo de condenar en costas, conforme a las siguientes razones⁵:

1. Son deducibles las regalías. De acuerdo con el contrato de exploración y explotación suscrito entre Carbones del Cerrejón y la Comunidad El Cerrejón, propietaria del subsuelo explotado, la actora asume el 50% de las regalías de que trata el artículo 227 de la Ley 685 de 2001 (Código de Minas), que prevé el pago de «no menos del 0.4% del valor de la producción calculado o medido al borde o en boca de mina» en favor del Estado. Este pago es una expensa necesaria en los términos de la sentencia de unificación 2020CE-SUJ-4-005, porque la Comunidad el Cerrejón, en calidad de propietaria del subsuelo, contractualmente exigió que tales regalías fueran asumidas por la demandante, a cambio de otorgarle los permisos de explotación del carbón. Además, esta expensa tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta, que es la industria del carbón.

2. Se rechazan los costos por ajuste de regalías. La demandante liquidó las regalías del mes de julio de 2009 con base en la Resolución UPME 540, del 30 de julio de 2009. No obstante, esta resolución entró a regir a partir del 31 de julio de 2009, cuando fue publicada, por lo que, en virtud del principio de irretroactividad normativa, no podía aplicarse para el mes de julio de 2009, como equivocadamente lo considera la demandante, así esta misma resolución haya dispuesto en su artículo 9 que se aplicaba para dicho mes. Luego, la liquidación de las regalías debió hacerse con base en la Resolución UPME 307 del 2 de abril de 2009.

Si bien la demandante señala que formuló distintas consultas al INGEOMINAS sobre la vigencia Resolución UPME 540 del 30 de julio de 2009, la obligación del pago de regalías liquidado con determinados precios de referencia deviene de la vigencia de la resolución que la establece, no del concepto que sobre el particular puedan tener las autoridades mineras.

3. Procede la deducción del impuesto social de explosivos. Los explosivos que la demandante adquirió a Indumil, por los cuales pagó el referido impuesto, se utilizaron como insumo en la actividad productora de renta. En consecuencia, ese gasto es necesario y tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta en los términos del artículo 107 del ET, por lo cual se reconoce fiscalmente.

4. Es procedente el descuento tributario. En sentencia del 1 de julio de 2021, la Sección Cuarta del Consejo de Estado⁶, señaló que, a falta de definición legal, la expresión «*maquinaria pesada*» debe atenderse el sentido natural de las palabras, correspondiendo entonces al conjunto de aparatos de grandes dimensiones y complejidad que transforman la energía recibida para la producción de un fin determinado. De manera que el beneficio del artículo 258-2 del ET, opera tanto para equipos completos como para los repuestos o accesorios que sean necesarios para el funcionamiento de la máquina. Atendiendo a lo anterior, y al hecho de que de la administración reconoció que las partes y accesorios importados estaban destinados al funcionamiento de maquinaria pesada, se reconoce la procedencia del beneficio fiscal sobre la totalidad de los bienes importados.

⁵ Índice 34, Samai Tribunal.

⁶ Exp. 24313, C.P. Milton Chaves García, fallo reiterado en las sentencias del 8 de febrero de 2024, exp. 26288, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto; y 9 de mayo de 2024, exp. 27038, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.



5. Se mantiene la sanción por inexactitud. En relación con la glosa que se mantiene (rechazo de costos por ajuste de regalías) procede la sanción toda vez que corresponde a deducciones improcedentes que provocaron un menor impuesto a cargo. No se presenta la causal eximente de responsabilidad aducida por la demandante dado que no se presenta diferencia de criterios sino el desconocimiento del derecho aplicable.

6. Sin condena en costas. La parte vencida no será condenada a pagar las costas del proceso, por cuanto la parte interesada, no demostró sumariamente la causación de éstas, requisito necesario para establecer el pago de este concepto.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante** apeló la sentencia de primera instancia de la siguiente manera⁷:

1. Procede la deducción por ajuste de regalías. De buena fe y atendiendo a la presunción de legalidad, la actora aplicó la Resolución 540 del 30 de julio de 2009, para liquidar las regalías por el mes de julio de 2009, ya que este acto expresamente dispuso que regía para ese mes. Si embargo, para esa época surgió una controversia entre Carbones del Cerrejón y las autoridades mineras (INGEOMINAS, Ministerio de Minas y Energía y UPM) sobre la vigencia de dicha resolución, que, como quedó dicho en la demanda, finalizó en el año 2013, por lo cual, es en este periodo y no en el 2009, cuando surgió el deber de pagar el mayor valor por concepto de regalías, según las reglas contables y fiscales de asociación, causación y realización del gasto, al contrario de lo que consideró el Tribunal.

El costo del reajuste de las regalías incurrido en 2013 no está relacionado con los ingresos generados por la explotación de carbón en 2009, sino con la continuidad de la actividad productora de renta en el año 2013 y en los años posteriores. De esta manera, tanto DIAN como el Tribunal cometen un error al asumir que el costo incurrido en 2013 por la reliquidación de las regalías solamente es imputable al ingreso de 2009, ya que el gasto no necesariamente se mide con el ingreso, sino, primordialmente, con la actividad productora de renta. El pago de esta expensa permitió la continuidad de dicha actividad, toda vez que, de no haberse pago, las autoridades mineras habrían declarado la caducidad de los contratos, impidiendo de manera directa e inmediata que la actora siguiera desarrollando su actividad productora de renta a partir de 2013.

2. Improcedencia de la sanción por inexactitud. Contrario a lo señalado en la sentencia de primera instancia, la sanción por inexactitud resulta improcedente teniendo en cuenta que la glosa confirmada carece de sustento normativo, fáctico y probatorio. Si en gracia de discusión se admite la existencia de la infracción operaría la exoneración de la sanción por tratarse de una declaración privada de impuesto sobre la renta apoyada en una interpretación razonable del derecho aplicable.

La **demandada** apeló la sentencia de primera instancia de la siguiente manera⁸:

1. Es procedente el rechazo del costo por regalías. Contrario a lo determinado por el Tribunal y tal como se expuso en la contestación de la demanda, esta expensa no es necesaria conforme al artículo 107 del ET, ya que es una obligación a cargo de la Comunidad el Cerrejón, por ser la propietaria del subsuelo y quien por disposición legal debe asumir el pago de tales regalías. Aunque contractualmente Carbones del Cerrejón se comprometió a pagar estas regalías, los convenios entre particulares no son oponibles al fisco.

⁷ Índice 37, Samai Tribunal.

⁸ Índice 36, Samai Tribunal.



2. No es deducible el impuesto social a los explosivos. Este gasto no es procedente porque el artículo 115 del ET no contempla que esta erogación pueda ser deducible y la Corte Constitucional (sentencia C-1003 de 2004) señaló que esta deducción tiene un ámbito específico: el impuesto de ICA y el GMF, siempre que tengan relación de causalidad con la actividad productora de renta.

3. Es procedente el rechazo del descuento tributario. Como quedó establecido en los actos demandados, los elementos importados no se enmarcan como maquinaria pesada, como lo exige el artículo 258-2 del ET. La demandante no demostró que los elementos importados correspondieran a partes de un equipo principal destinado a una de las industrias básicas, aunado a que en las declaraciones de importación no se describió la mercancía como maquinaria pesada. Con todo, como se expuso en la contestación de la demanda, el beneficio no se aplica sobre partes, piezas y repuestos.

De otra parte, el revisor fiscal certificó que el costo de las partes se contabilizó como mayor valor de los activos fijos, de manera que la actora persigue obtener beneficios fiscales concurrentes, al pretender el descuento tributario y, además, la deducción de la depreciación de tales bienes, violando flagrantemente el artículo 23 de la Ley 383 de 1997.

TRÁMITE PROCESAL DE SEGUNDA INSTANCIA

La actora se opuso al recurso de apelación presentado por la DIAN e insistió en la improcedencia de todas las glosas de la liquidación oficial de revisión, debido a que los costos y el descuento tributario tomados cumplen los requisitos de procedencia fiscal establecidos en el Estatuto Tributario, como se demostró en la actuación administrativa y en la demanda⁹.

La DIAN no hizo uso de esta etapa procesal.

El **Ministerio Público** no rindió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la demandante y la demandada, la Sala decide la procedencia fiscal de: (i) los «costos» declarados por concepto de regalías, el ajuste de regalías y impuesto social a las municiones y explosivos; (ii) el descuento tributario del artículo 258-2 del ET, y (iii) la aplicabilidad de la sanción por inexactitud.

Cuestión previa. El Consejero de Estado Luis Antonio Rodríguez Montaña manifestó impedimento por la causal prevista en el numeral 2 del artículo 141 del CGP, toda vez que conoció el proceso en primera instancia.

Como se verifica el cumplimiento de la causal, se declara fundado el impedimento del Magistrado Luis Antonio Rodríguez Montaña y se le separa del conocimiento del presente asunto. Con todo, existe cuórum para decidir, por lo que no es necesario sortear conjuez.

Asunto de fondo. La Sala pasa a decidir los cargos de apelación formulados por las partes, y confirma la sentencia apelada, de acuerdo con el siguiente análisis:

⁹ Índice 2, Samai del Consejo de Estado.



1. Procede el reconocimiento parcial de «costos». La demandante declaró como «costo» los pagos por concepto de regalías, ajuste de regalías e impuesto social a las municiones y explosivos y defendió su procedencia con fundamento en el artículo 107 del ET. La DIAN halló incumplido los requisitos establecidos en dicha norma.

Sobre esta base, la Sala hace las siguientes precisiones:

El artículo 107 del ET señala que son deducibles las expensas realizadas durante el periodo gravable en el desarrollo de la actividad productora de renta, siempre que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta y «*sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad*». Esta norma dispone que el requisito de **necesidad** debe determinarse con criterio comercial, lo que significa que debe analizarse si corresponde a una expensa de «*las normalmente acostumbradas en cada actividad*». Es decir, según lo puso de presente la Sección en la sentencia de unificación de 26 de noviembre de 2020¹⁰, debe apreciarse «*si la expensa resulta requerida o provechosa para el desarrollo de la actividad productora de renta en situaciones de mercado*», porque, el estar «*constreñido al gasto por una razón legal o contractual*» no es criterio suficiente para «*determinar si se supera o no el requisito de necesidad con criterio comercial*». Lo anterior, porque, como se indicó en la sentencia del 6 de agosto de 2020¹¹, es «*ineludible para quien bien gestiona sus negocios adelantar las acciones que, de manera real o potencial, coadyuven a la producción o aumento de las ganancias gravadas o impidan el deterioro de la fuente productiva, ya sea preservándola, adaptándola a una situación de mercado u optimizándola*». Bajos las anteriores consideraciones, en la referida sentencia de unificación, la Sala precisó que:

[...] son necesarias las expensas que razonablemente devenga un contribuyente en una situación de mercado y que, real o potencialmente, permiten desarrollar, conservar o mejorar la actividad generadora de renta. Así, la necesidad vista con criterio comercial, esto es, en una situación de mercado, no está condicionada por la inevitabilidad o indispensabilidad, el carácter forzoso por causas legales o contractuales, la obtención de utilidades y el cariz habitual o novedoso que presente la expensa en el mercado. La razonabilidad comercial de la expensa puede estar motivada, en cada caso concreto, por distintas razones, como podría[n] ser, entre otras, la situación financiera del contribuyente, las condiciones del mercado donde se ejecuta la actividad productora de renta, o el modelo de gestión de negocios propio del tipo de actividad generadora de renta que realiza el contribuyente.

En lo que respecta a la **relación de causalidad**, en el fallo de unificación se indicó, igualmente, que ésta se verifica cuando la expensa se realiza en el desarrollo o ejecución de la actividad generadora de renta, aunque no genere ingresos o utilidades gravables durante el periodo o no esté enunciada en el objeto social, puesto que se parte de la premisa de que la creación, ejecución, conservación y mejora de toda actividad lucrativa conlleva incurrir en gastos. De ahí que se hable del nexo causa-efecto que debe existir entre la erogación y la actividad generadora de renta para el contribuyente, «*no como costo-ingreso, sino como gasto-actividad*». Por ello, aunque la injerencia del gasto en la actividad empresarial del contribuyente puede probarse con el ingreso correlativo obtenido, esa no es la única prueba pertinente sobre la procedencia de la deducción, pues se podrá «*acreditar que si no se incurre en la erogación no es posible o se dificulta el desarrollo de la actividad generadora*»¹².

En esos eventos, se precisó en el fallo de unificación que «*los contribuyentes tienen la carga de poner en conocimiento de las autoridades administrativas y judiciales las circunstancias fácticas y de mercado, demostraciones y carga argumentativa, conforme a las cuales una determinada expensa guarda relación causal con su*

¹⁰ 2020CE-SUJ-4-005, exp. 21329, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

¹¹ Exp. 22979, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

¹² Ibidem.



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 esa medida, se advirtió que, mientras mayor sea la concreción del cuestionamiento de la autoridad tributaria frente a la aplicación y alcance de los requisitos del artículo 107 del ET, mayor deberá ser el despliegue probatorio por parte del administrado, pues ese nivel de especificidad de la autoridad tributaria correlativamente requerirá mayor diligencia, carga argumentativa y demostraciones técnicas por parte del contribuyente.

Finalmente, en cuanto a la **proporcionalidad**, en la sentencia de unificación la Sección precisó que ésta corresponde al aspecto cuantitativo de la expensa a la luz de un «*criterio comercial*», atributo que alude a la medida y a la prudencia de la erogación, frente al provecho económico que el contribuyente espera obtener al incurrir en ella, lo cual «*impide que el monto de la erogación exceda aquello que sea justificable en términos comerciales, acorde con la específica actividad económica desarrollada por el contribuyente*».

Hechas las anteriores precisiones, la Sala pasa a decidir la procedencia de cada uno de los «costos» discutidos.

1.1. Proceden los «costos» por pago de regalías. Carbones El Cerrejón declaró como «costo» el monto de \$1.638.442.979, correspondiente al 50% de las regalías de que trata el artículo 227 del Código de Minas, erogación que la DIAN estimó improcedente por considerar que se trataba del «*pago de la obligación de un tercero*» en tanto que dichas regalías, por disposición legal, están a cargo de la Comunidad El Cerrejón.

El artículo 58 de la Constitución Política prevé que «*se garantizan la propiedad privada y los demás derechos adquiridos con arreglo a las leyes civiles, los cuales no pueden ser desconocidos ni vulnerados por leyes posteriores*». Por su parte, el artículo 332 *ibidem* establece que el Estado es propietario del subsuelo y de los recursos naturales no renovables, «*sin perjuicio de los derechos adquiridos y perfeccionados con arreglo a las leyes preexistentes*». Mientras que el artículo 360 *ídem* prescribe que «*la explotación de un recurso natural no renovable causará, a favor del Estado, una contraprestación económica a título de regalía, sin perjuicio de cualquier otro derecho o compensación que se pacte*». Asimismo, dispone que la ley determinará las condiciones para la explotación de los recursos naturales no renovables.

Con arreglo a las normas anteriores, el artículo 227 del Código de Minas dispuso que toda explotación de recursos naturales no renovables de propiedad estatal genera una regalía como contraprestación obligatoria, la cual consiste en «*un porcentaje, fijo o progresivo, del producto bruto explotado objeto del título minero y sus subproductos, calculado o medido al borde o en boca de mina, pagadero en dinero o en especie*», que también se causará por la captación de minerales provenientes de medios o fuentes naturales que técnicamente se consideren minas. De igual manera, el inciso segundo de esta norma señaló que «*en el caso de propietarios privados del subsuelo, estos pagarán no menos del 0.4% del valor de la producción calculado o medido al borde o en boca de mina, pagadero en dinero o en especie*», recursos que se recaudarán y distribuirán de conformidad con lo dispuesto en la Ley 141 de 1994, disponiendo a su vez que «*el Gobierno reglamentará lo pertinente a la materia*».

El artículo 3 del Decreto 2353 de 2001 «*por el cual se reglamenta el inciso segundo del artículo 227 de la Ley 685 de 2001*», establece que «*toda persona natural o jurídica propietaria privada del subsuelo, está obligada a presentar ante Minercol Ltda.,*



conforme a los formularios de declaración de que trata el artículo cuarto de este decreto, dentro de los diez (10) días hábiles siguientes a la terminación de cada trimestre calendario, una declaración de producción de los minerales objeto del reconocimiento, indicando la jurisdicción municipal de donde se extrajo el mineral y liquidando el gravamen de que trata el inciso segundo del artículo 227 del Código de Minas de acuerdo con la producción declarada». El artículo 4 *ibidem* señaló que las regalías deben ser declaradas en los formularios que para tal efecto diseñe Minercol, norma que también previó los datos mínimos que debían contener dichas declaraciones.

En el caso en estudio se encuentra probado lo siguiente:

Mediante escritura del 29 de octubre de 1947 de la Notaría Primera de Riohacha se protocolizó el acta de organización de la Comunidad El Cerrejón, compuesta inicialmente por 95 comuneros, quienes, a través de proceso judicial contra el Estado, reclamaron la propiedad de «*los yacimientos de petróleo, carbón y demás sustancias minerales, que se encuentren o puedan encontrarse en el globo de tierra denominado el Cerrejón, ubicado en el municipio de Barrancas, del [entonces] departamento del Magdalena y comprendido dentro de los siguientes linderos: desde la boca de Arroyo Hondo pasando por la cabecera de Agua Nueva, hasta la amojonadura de las tierras de Pascual, cortando por derecho hasta la boca del arroyo que llaman Sabana del Medio, aguas abajo del río Serrejón (sic) hasta llegar al río Ranchería, y de allí aguas arriba hasta la dicha boca de Arroyo Hondo*»¹³.

En fallo del 21 de abril de 1951, el Tribunal Superior de Santa Marta decidió el proceso en favor de la Comunidad El Cerrejón, decisión que fue confirmada por la Corte Suprema de Justicia el 16 de octubre de 1953¹⁴.

De la anterior situación da cuenta el requerimiento especial, que señaló lo siguiente¹⁵:

(...) La propiedad del subsuelo del área (...) es del tercero la Comunidad El Cerrejón (...).

La propiedad sobre el área está dada en virtud de título otorgado por la Corona Española al señor Nicolás Landaeta, y que posteriormente mediante escritura nro. 117 de octubre 29 de 1947 de la notaría de Riohacha se protocolizó la conformación de los comuneros, los cuales eran los herederos del señor Landaeta y que en sentencia en primera instancia del Tribunal Superior de Santa Marta del 21 de abril de 1951 se reconoció la propiedad y los derechos así (folio 1109):

FALLA: 1o. -Son de propiedad privada, o sea, de la Comunidad de El Cerrejón, los yacimientos de petróleo, carbón y demás sustancias minerales, con excepción de las minas de esmeraldas y sal gema, las de oro, plata, platino y cobre, que se encuentren en el globo de tierras denominado "El Cerrejón", ubicado en el Municipio de Barrancas del Departamento del Magdalena y comprendido dentro de estos linderos: (...)

Propiedad confirmada en sentencia de segunda instancia de la Honorable Corte Suprema de Justicia de fecha 16 de octubre de 1953 (ver folio 1109); al momento de creación existían 95 comuneros y para la vigencia 2013 existían 695 comuneros según listado (padrón general de comuneros), (folios 819 a 833).

El 17 de enero de 1991, Carbones del Cerrejón y la Comunidad El Cerrejón suscribieron un contrato de exploración y explotación de carbón en el área El Cerrejón (Cerrejón Central), de propiedad de dicha comunidad, que fue modificado mediante contrato del 28 de febrero de 2005, que en una de cláusulas previó lo siguiente:

¹³ Fols. 843 y 843 reverso, c.a.

¹⁴ Fols. 843 a 849 reverso, c.a.

¹⁵ Fols. 1763 y 1764, c.a.



CLÁUSULA DÉCIMO TERCERA. IMPUESTOS Y REGALÍA DEL PARÁGRAFO SEGUNDO DEL ARTÍCULO 227 DE LA LEY 685 DE 2001

13.2 REGALIA ESTATAL CONTEMPLADA EN EL PARÁGRAFO SEGUNDO DEL ART. 227 DE LA LEY 685 DE 2001

(...)

13.2.1 Durante el término de duración del Contrato, la regalía a que se refiere el inciso segundo del artículo 227 de la Ley 685 de 2001 o las normas que lo modifiquen, complementen o adiciónen, aplicable al área contratada, **será asumida por la COMUNIDAD y CERREJÓN en el equivalente a la tarifa del 0.2 % por cada uno**, mientras permanezca vigente la tarifa actual del 0.4% sobre el valor de la producción calculado o medido al borde o en boca de mina (...)

13.2.2. CERREJÓN realizará el pago por cuenta de LA COMUNIDAD en las fechas y en los montos que se deban realizar conforme a las disposiciones reglamentarias. Dicho pago será realizado a cargo del título de propiedad privada de la COMUNIDAD sobre el área contratada (Negrillas fuera de texto)

Entonces, aunque La Comunidad El Cerrejón es el sujeto pasivo de las regalías previstas en el artículo 227 del Código de Minas, dicha Comunidad y la actora acordaron sufragar en partes iguales dichas regalías. Así, cada de las partes asumía con su patrimonio el pago del 0.2% del valor de la producción de carbón calculado o medido al borde o en boca de mina, para un total de regalías del 0.4%.

Con base en información remitida por la actora, la Comunidad El Cerrejón y la Agencia Nacional Minera, en cumplimiento de la cláusula 13.2.2 del referenciado contrato del 28 de febrero de 2005, suscrito entre la demandante y La Comunidad El Cerrejón, desde la vía administrativa quedó establecido que *«fue Carbones del Cerrejón quien hizo los pagos del 0.4%»* por concepto de las regalías previstas en el artículo 227 del Código de Minas¹⁶.

Luego de efectuar el pago del 100% de las referidas regalías, Carbones del Cerrejón obtuvo de La Comunidad El Cerrejón el reembolso del 50% de las regalías pagadas¹⁷, esto es, \$1.638.442.979, pues el restante 50% era asumido directamente por la demandante como contraprestación en favor de la Comunidad por el derecho a obtener los permisos de exploración y explotación del carbón. Esta no fue la única contraprestación económica que Carbones del Cerrejón entregaba a la Comunidad, pues en el aludido contrato también se pactaron otras, a título de *«regalías»*, a saber¹⁸:

CLÁUSULA DÉCIMA SEGUNDA. REGALÍAS

Como contraprestación económica por los derechos que puede ejercer en virtud de este contrato, los cuales son conferidos de manera temporal durante la vigencia del mismo, según lo establecido en las cláusulas tercera y octava del presente contrato, CERREJÓN pagará exclusivamente a la COMUNIDAD, como representante de los Comuneros, las sumas de dinero definidas en este Contrato como **Regalía Básica y Regalía Adicional**, cuando esta última sea aplicable, en los términos, estipulaciones, cantidades y fechas establecidos en el presente contrato y calculados con la metodología y forma contenida en esta cláusula y en las Tablas 1, 2, 3, 4, 5, 5A y 6 que constituyen la hoja de cálculo Excel la cual forma parte del contrato y cuya impresión de sus fórmulas y ejemplo de aplicación de la misma se constituye como Anexo 9.

(..)

Esta cláusula además establece las fórmulas de liquidación de la regalía básica y las condiciones que darían lugar al pago de la regalía adicional.

Como se precisó, la DIAN negó que el 50% de las regalías que asumió contractualmente Carbones del Cerrejón como contraprestación por obtener el derecho de explotación minera fuera deducible como *«costo»* para esta sociedad,

¹⁶ Fols. 1739 reverso y 1764 reverso, c.a.

¹⁷ Fols. 869, c.a.

¹⁸ Fol. 1025 reverso, c.a.



pues consideró que es La Comunidad, propietaria del suelo y subsuelo objeto de explotación carbonífera, quien debe asumir el pago total de las regalías, así la actora se haya comprometido contractualmente a pagar la mitad de éstas. Por tanto, consideró que, en realidad, se trataba del pago de obligaciones legales de terceros y no de un costo de la actora, al no enmarcarse «*dentro de los supuestos del artículo 107 del Estatuto Tributario*».

La demandante alegó que el pago del 0.2% de las regalías es un «*costo directo para poder llevar a cabo su proceso de explotación minera*» puesto que dicho costo «*compensa el derecho [de la Comunidad El Cerrejón] de explotación y el agotamiento del recurso explotado*». Y el Tribunal reconoció la erogación tras considerar que era necesaria y tenía relación de causalidad con la actividad productora de renta, decisión que fue apelada por la DIAN.

Ciertamente las regalías del artículo 227 del Código de Minas están a cargo del propietario del subsuelo, en este caso, de la Comunidad El Cerrejón. No obstante, dicha comunidad, que tiene los derechos de explotación del carbón de su área, puede exigir el pago de distintas contraprestaciones o «*regalías*» a las empresas mineras que deseen iniciar las labores de exploración y explotación del mineral, entre éstas, asumir obligaciones pecuniarias de índole legal de la Comunidad o establecer contraprestaciones equivalentes con las cuales la Comunidad sufragaría directamente dichas obligaciones legales, a cambio de conceder los correspondientes permisos de exploración y explotación.

En el caso en estudio, dentro de las distintas contraprestaciones a cargo de Carbones del Cerrejón y a favor de la Comunidad El Cerrejón está la de que la actora asuma con su patrimonio el 50% de las regalías del inciso segundo del artículo 227 del Código de Minas, es decir, la Comunidad solo asumía el pago del 50% restante de las regalías. Además, por razones operativas, Carbones del Cerrejón pagaba el 100% de las regalías, aunque posteriormente obtenía de la Comunidad la devolución del 50% de ese valor, correspondiente al valor de las regalías que dicha comunidad asumía, según se explicó, pues, se repite, el 50% restante era asumido por la demandante.

Como se anotó, las partes bien pudieron establecer una contraprestación similar a la pactada en la cláusula 13.2.1 del contrato, esto es, que no implicara a la demandante asumir directamente el 50% del valor de las regalías que la Comunidad debía pagar al Estado, pero sí el pago de una suma equivalente como retribución a esa comunidad por los derechos de explotación concedidos. Entonces, resulta indiferente la figura utilizada en el contrato para pagar una contraprestación por el derecho de explotación del carbón, pues, si se pactaba una contraprestación que no implicara el pago directo de obligaciones legales de la Comunidad, sino otro tipo de «*regalías*», como la básica o adicional, de que trata la cláusula décimo segunda del contrato, tampoco habría duda en cuanto a su deducibilidad de la renta.

En criterio de la Sala, las contraprestaciones que implican el pago de ese tipo de obligaciones son válidas y constituyen un gasto necesario en los términos del artículo 107 del ET, no solo por tratarse de una obligación contractual, sino, también, porque permiten desarrollar la actividad minera, generadora de renta, en la medida en que, si la compañía minera no paga este tipo de contraprestaciones o sus equivalentes, el permiso para la explotación minera ni siquiera se concedería. De acuerdo con lo anterior, dicha erogación tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta de la demandante porque si no se incurre en ella no es posible o se dificulta el desarrollo de dicha actividad, como acaba de anotarse.



Asimismo, la erogación resulta proporcional de acuerdo con lo establecido en el artículo 107 del ET y lo precisado en la sentencia de unificación, toda vez su magnitud, vista de cara a la actividad desarrollada por la demandante no resulta desproporcionada, en la medida que representa apenas el 0.2% «del valor de la producción calculado o medido al borde o en boca de mina».

Entonces, es procedente fiscalmente la erogación discutida en la medida en que no se trata llanamente del pago de una obligación de un tercero, sino de una obligación pactada contractualmente a título de contraprestación por el derecho que obtuvo la demandante a explotar el carbón de propiedad La Comunidad.

Por último, la DIAN acusa la vulneración del artículo 553 del ET, según el cual «los convenios entre particulares sobre impuestos, no son oponibles al fisco». Sin embargo, lo pactado en la cláusula 13.2.1 del contrato de exploración y explotación del Cerrejón Central, Barrancas, Guajira, no corresponde a un acuerdo entre particulares para disminuir artificiosamente la carga tributaria o sustraerse de ella, que es lo perseguido por norma, sino a una erogación necesaria y con relación de causalidad con actividad productora de renta, de acuerdo con el análisis que antecede.

Por consiguiente, no prospera la apelación de la DIAN y se confirma la decisión del Tribunal.

1.2. No proceden los «costos» por pago ajuste regalías (\$3.030.097.247). Para la liquidación y pago de las regalías a la Nación por el mes julio de 2009, Carbones del Cerrejón aplicó los valores consignados en la Resolución 0540 del 30 de julio de 2009, expedida por la Unidad de Planeación Minero-Energética (UPME) y no los de la Resolución UPME 0307 del 2 de abril de 2009, lo que generó un menor valor por regalías que fue ajustado y pagado por la actora en el 2013, restándose ese monto de la renta de ese periodo.

La DIAN rechazó el «costo» por considerar que correspondía a regalías del año 2009, que debieron pagarse y declararse en ese periodo y no en el 2013, pues ello incumplía los principios de realización y asociación fiscal.

Por su parte, la actora consideró que el «costo» es procedente dado que fue en el año 2013 cuanto tuvo certeza del valor a pagar por concepto de regalías y, por ende, nació la obligación de pagarla. Lo anterior, teniendo en cuenta que fue la propia Resolución 0540 del 30 de julio de 2009, en su artículo 9, la que dispuso su aplicación para el mes de julio de 2009, disposición que debía acatarse en virtud de la presunción de legalidad del acto administrativo, y que fue en el 2013, tras consultas formuladas a INGEOMINAS y la UPME, que la misma UPME concluyó que la Resolución 540 de 2009 no era aplicable para el mes de julio de 2009.

El Tribunal negó el costo tras considerar que el artículo 9 de la Resolución 0540 del 30 de julio de 2009 señaló que esta entraba a regir «a partir de su publicación», lo cual tuvo lugar el 31 de julio de 2009, lo que, aunado al principio de irretroactividad normativa, solo hacía aplicable la resolución desde el 1 de agosto de 2009. Teniendo en cuenta lo anterior, el Tribunal consideró que debió aplicarse la Resolución UPME 0307 del 2 de abril de 2009 y declararse las correspondientes regalías en el año 2009 y no en el 2013, pues ello rompía los principios asociación y causación y, por tanto, el de causalidad previsto en el artículo 107 del ET. Esta decisión fue apelada por la demandante.



Para decidir el asunto, la Sala reitera la sentencia del 9 de mayo de 2024¹⁹, que decidió un asunto con identidad fáctica y jurídica al analizado en este proceso, pero entre Cerrejón Zona Norte S.A. (C.Z.N S.A.) y la DIAN. En esa oportunidad, al igual que en este caso, la Sección se ocupó de decidir el cargo formulado por C.Z.N S.A. relativo a cuándo surgió la obligación de pago del mayor valor de las regalías del mes julio de 2009, pues dicha sociedad alegaba que la obligación había surgido en el año 2013, periodo en el que fueron declaradas.

Pues bien, para el periodo en discusión, la imputación temporal de los costos y deducciones en la base gravable del impuesto sobre la renta, para los obligados a llevar contabilidad por el sistema de causación, se reglaba por los artículos 59 y 105 del ET, según los cuales, la «realización» fiscal de estas erogaciones se daba en el momento en que ocurriera su causación, esto es, cuando fuera exigible la obligación de pagar la prestación, «*aunque no se haya hecho efectivo el pago*».

De acuerdo con lo precisado por la Sala, la denominada regla de «causación» (desde la Ley 1819 de 2016, devengo) fijaba el momento de realización fiscal bajo el criterio único de «*cuando nace la obligación de pagar*» y, en concordancia con ello, las normas contables entonces en vigor establecían que solo podrían reconocerse los hechos económicos realizados que permitieran comprobar que el ente económico «*tiene o tendrá un beneficio o un sacrificio económico, o ha experimentado un cambio en sus recursos, en uno otro caso razonablemente cuantificables*» (artículo 12 del Decreto 2649 de 1993), sin considerar si el pago de la obligación ha tenido lugar o no (artículo 48 *ibidem*)²⁰.

En el caso en estudio, la Sala verifica lo siguiente:

Mediante la Resolución 0540 del 30 de julio de 2009, la UPME, entidad adscrita al Ministerio de Minas y Energía, determinó los precios base de los minerales para la liquidación de regalías, disponiendo en su artículo 9 que «*resolución rige para el periodo julio a septiembre de 2009, a partir de su publicación, deroga las disposiciones que le sean contrarias*». La publicación de este acto se dio al día siguiente (31 de julio de 2009).

No obstante, INGEOMINAS (hoy Servicio Geológico Colombiano o SGC), en favor de quien se pagan las regalías y con facultad de fiscalización, consideraba que la Resolución 0540 del 30 de julio de 2009 no podía aplicarse para el mes de julio de 2009, pues, «*a pesar de que en ésta se indica que cubre el tercer trimestre, su publicación solamente se efectuó el 31 de julio de del presente año, lo cual (...) significa que se dejó por fuera de dicho trimestre el mes de julio, debiéndose entonces entender que el periodo cubriría los meses subsiguientes, es decir, agosto y septiembre de 2009*». Así lo hizo saber en comunicación del 28 de diciembre de 2009, dirigida al Ministerio de Minas y Energía, en la que le solicitaba revisar la aplicación de la reseñada resolución para el mes julio de 2009²¹.

Siguiendo el criterio expuesto en la sentencia C-932 de 2006, que señaló que «*no se puede fijar como fecha de iniciación de la vigencia de una ley un momento anterior a la promulgación de la misma*», el Ministerio determinó que esa «*misma lógica, (...) resulta predicable en relación con el acto administrativo (...), es decir, que sus efectos jurídicos se producen solo a partir de su publicación en el Diario Oficial, como presupuesto fundamental para su vigencia y oponibilidad frente a los asociados*». Por tanto, mediante concepto 2010001047, del 13 de enero de 2010, acogió la posición

¹⁹ Exp. 27038, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

²⁰ Sentencia del 21 de octubre de 2021, exp. 22295, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

²¹ Fols. 1818 y 1819, c.a.



del INGEOMINAS, señalando que la Resolución 0540 del 30 de julio de 2009 solo podía ser aplicable desde el 1 de agosto de 2009²².

Tras ello, a través de Oficio 20104220017991 del 8 de febrero de 2010, el INGEOMINAS determinó que *«ha realizado una revisión del cálculo de las regalías causadas por la explotación de carbón de 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»*, por lo cual, en ese mismo oficio requirió a Carbones del Cerrejón para que completara el pago de las regalías por el mes de julio de 2009, teniendo en cuenta que por la aplicación de la Resolución 0540 del 30 de julio de 2009 se había presentado el pago de un menor valor por concepto de regalías²³.

De acuerdo con lo precisado en la sentencia del 9 de mayo de 2024²⁴, con el referido Oficio 20104220017991 del 8 de febrero de 2010 nació el deber de pago de los mayores valores por concepto de regalías, en la medida en que con este acto quedaron reliquidadas. Y aun cuando quedó demostrado que Carbones del Cerrejón formuló nuevos escritos de petición a INGEOMINAS discutiendo la posición de dicha entidad y la del Ministerio de Minas y Energía, a los cuales dio respuesta INGEOMINAS ratificando el contenido del Oficio 20104220017991, del 8 de febrero de 2010, como quedó fijado en el mencionado fallo, estas actuaciones *«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»*.

Contrario al entendimiento de la actora, con base en la sentencia que se reitera²⁵, no podría entenderse que la exigibilidad de las regalías nació en el 2013, año en el que terminó el cruce de comunicaciones entre la actora y el INGEOMINAS, pues, como acaba de verse, tal finalización obedeció a la inconformidad de la actora frente a la vigencia de las Resoluciones 0540 del 30 de julio de 2009 y 0307 del 2 de abril de 2009, formulada a través de distintas peticiones en las que solicitaba revisar la posición jurídica del INGEOMINAS frente a las referidos actos. No prospera la apelación de la demandante, por lo que en este punto se confirma decisión de primer grado.

1.3. Procede la deducción del impuesto social de explosivos pagado (\$8.024.429.824). Lo deducido por la actora corresponde al referido impuesto pagado en la adquisición de material de voladura y explosivos en el proceso extractivo del carbón. Al efecto, la demandada consideró que *«sin dichos agentes y accesorios de voladura no es posible acceder al carbón producido y exportado por la compañía ya que se requiere hacer voladura del estéril que recubre el subsuelo en el que se encuentra el carbón explotado para efectos de poder sacarlo. En consecuencia, el referido impuesto constituye una erogación asociada clara y directamente con la producción minera de Cerrejón cuya obligatoriedad deviene directamente de la ley»*.

Por su parte, la DIAN consideró que los únicos impuestos deducibles son los previstos en el artículo 115 del ET, que no prevé como tal al tributo en comentario, de manera que solo esos impuestos pueden deducirse. Además, en la sentencia C-1003 de 2004,

²² Fols. 1820 a 1822, c.a.

²³ Fols. 1815 y 1816, c.a.

²⁴ Exp. 27038, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

²⁵ *Ibidem*



la Corte Constitucional también estableció que la deducción del artículo 115 del ET solo es aplicable a los impuestos predial y de industria y comercio.

El Tribunal dio la razón a la demandante y aceptó la deducibilidad de la expensa, decisión que fue apelada por la DIAN.

Pues bien, el artículo 115 del ET²⁶ dispone que se podrá deducir de la renta el 100% del impuesto de ICA y el impuesto predial efectivamente pagados durante el periodo gravable «*siempre y cuando tengan relación de causalidad con la actividad económica del contribuyente*», así como el 50% del GMF «*independientemente que tenga o no relación de causalidad con la actividad económica del contribuyente*».

Sobre la posibilidad de deducir tributos diferentes a los señalados en el artículo 115 del ET, esta Sección ha fijado el criterio de que los tributos a que se refiere la mencionada norma no son los únicos deducibles, pues podrán serlo también otros gravámenes, siempre que se cumplan los requisitos previstos en el artículo 107 del ET²⁷.

El artículo 224 de la Ley 100 de 1993, modificado por el artículo 48 de la Ley 1438 de 2011, establece que el impuesto social a las municiones y explosivos «*se cobrará como un impuesto ad valorem con una tasa del 20%*».

Sobre relación de causalidad de este impuesto con la actividad productora de renta de compañías dedicadas a la extracción de hulla (carbón) esta Corporación ha dicho que tal requisito se cumple dado que «*la extracción de hulla que realiza utilizando explosivos*» lo que lleva a incurrir en la obligación de pagar el impuesto social a los explosivos que se causa por la adquisición del agente de voladura vendido por INDUMIL. También ha precisado que «*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*»²⁸.

Sobre la base del anterior criterio jurisprudencial, la Sala decide el cargo y comprueba que: (i) de acuerdo con el certificado de existencia y representación legal, Carbones del Cerrejón Limited es una sociedad que se dedica a «*la exploración, explotación, beneficio, transformación y comercialización del carbón*»²⁹; (ii) tiene suscrito un contrato de exploración y explotación de carbón con la Comunidad El Cerrejón propietaria del suelo y subsuelo donde yace el mineral, el cual es extraído por la demandante³⁰; (iii) en desarrollo de esta actividad adquirió agentes y accesorios de voladura (anfo y hef, exel, cordón detonante, pentofex, detonador electrónico, kit detonador eléctrico) causando y pagando el impuesto social a las municiones y explosivos por un importe de \$8.024.429.824³¹.

De acuerdo con lo anterior, como lo decidió el Tribunal, resulta procedente la deducción del impuesto social a las municiones y explosivo, con lo cual tampoco prospera el cargo de la demandada relacionado con que la deducción de impuestos

²⁶ Vigente para la época de los hechos.

²⁷ Al respecto pueden consultarse, entre otras, las sentencias del 24 de julio de 2008, exp. 16302, C.P. Ligia López Díaz; del 21 de mayo de 2020, exp. 23083, C.P. Milton Chaves García; del 15 de octubre de 2021, exp. 25036, C.P. Milton Chaves García; y del 9 de mayo de 2024, exp. 27038, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

²⁸ Sentencia del 9 de mayo de 2024, exp. 27038, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

²⁹ Fol. 62 reverso, c.p.

³⁰ Fols. 1007 a 1053, c.a.

³¹ Fols. 107 reverso y 108 cp, 1506 a 1655 y 1679 y 1680 c.a.



diferentes al ICA, predial y GMF, está restringida por la sentencia C-1003 de 2004, pues, se reitera, de acuerdo con el criterio del Consejo de Estado, es una expensa general necesaria y con relación de causalidad con la actividad productora de renta. En consecuencia, no prospera el cargo de apelación interpuesto por la DIAN.

2. Es procedente el descuento tributario (\$6.942.287.000). Al amparo del artículo 258-2 del ET, Carbones El Cerrejón llevó como descuento tributario el IVA pagado en la importación de «*maquinaria pesada para industrias básicas*», a través de 1.343 declaraciones de importación.

La DIAN rechazó el descuento por considerar que la citada norma únicamente lo permite respecto de «*maquinaria pesada, como unidad funcional*», no frente a la importación de «*partes y piezas para la maquinaria pesada*», como lo pretende la actora.

El Tribunal estableció la procedencia del descuento señalando que éste «*opera para equipos completos y para los repuestos o accesorios*», de acuerdo con lo fijado por el Consejo de Estado, en la sentencia del 1 de julio de 2021³².

El artículo 258-2 del ET³³ dispone que «*el valor del impuesto sobre las ventas pagado por el importador [en la importación de maquinaria pesada para industrias básicas], podrá descontarse del impuesto sobre la renta a su cargo, correspondiente al periodo gravable en el que se haya efectuado el pago y en los periodos siguientes*». Y precisa que son industrias básicas las de minería, hidrocarburos, química pesada, siderurgia, metalurgia extractiva, generación y transmisión de energía eléctrica, y obtención, purificación y conducción de óxido de hidrógeno, noción dentro de la que encuadra la minería de carbón, actividad a la que se dedica la demandante.

En la sentencia del 1 de julio de 2021, luego de precisar el concepto de maquinaria pesada, esta Sección reconoció la aplicabilidad del descuento tributario a sus **repuestos y accesorios**. Allí se señaló que, a falta de definición legal y «*atendiendo el sentido natural y obvio de las palabras, maquinaria pesada corresponde al conjunto de aparatos de grandes dimensiones y complejidad que transforman la energía recibida para la producción de un fin determinado. Es decir que la maquinaria pesada está integrada por varias piezas y elementos que cumplen con funciones específicas en la producción del bien o la transformación de la energía en una más adecuada*», por lo cual, «*resulta procedente el descuento sobre los elementos complementarios o repuestos de las máquinas que la integran y que son necesarias para su correcto funcionamiento*».

Sobre la base de este criterio, la Sala decide el caso, en los siguientes términos:

A través de 1.343 declaraciones de importación, Carbones El Cerrejón importó copiosa cantidad de distinta índole de repuestos y accesorios para maquinaria pesada.

En la gran mayoría de las declaraciones se importaron repuestos de mayor complejidad, sobre los que se generó mayoritariamente el IVA tomado como descuento por la sociedad demandante. Dentro de estos, motores de empuje para ser utilizados en pala P&H 2800XPC, motores diésel para motoniveladoras y otros tipos de motores diésel, motores de 850 caballos para tractor de orugas, bombas de

³² Exp. 24313, C.P. Milton Chaves García, fallo reiterado en las sentencias del 8 de febrero de 2024, exp. 26288, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto; y 9 de mayo de 2024, exp. 27038, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

³³ Vigente para la época de los hechos.



combustible, inyectores de combustible diésel, ejes para pala eléctrica, válvulas de alivio de salida con vertidor de torque, sistemas de frenado, juegos de frenos para bandas transportadoras de carbón, cilindros hidráulicos con capacidad de levantamiento de 25 toneladas y otros tipos de cilindro, motores limpiabrisas, sensores de temperatura de agua de motor para ser utilizados en locomotoras, ruedas dentadas, juego de bombas de agua para utilizar en equipo minero, sistemas masterlink de alta precisión para tractores y equipo minero, sistemas de provisión para tractores, sensores de corriente, decodificadores de pulso para uso en equipo minero, distribuidores hidráulicos, bloque de distribución de grasa de hasta cuatro vías para el sistema de lubricación de trituradoras, bomba de convertidor de torque, transmisiones para palas Hitachi y otros tipos de transmisiones de fuerza, plataformas elevadas para trabajo en alturas, cubiertas para equipos Caterpillar, drenajes de equipos Caterpillar, unidades principales anticollisión, bastidores frontales para equipo Caterpillar, brazos de levante de cargadores, platos de empuje equipo Caterpillar, diferenciales de equipos Caterpillar, aguilonos y brazos de retroexcavadoras, cucharones, sensores de velocidad, sistemas Oretronic de 85 pies, incluido panel frontal y control remoto, pantallas remotas de visualización, convertidores de torque, básculas pesadas, controles para motores de banda transportadora, sistemas del tren de rodaje completo para uso en cargador Caterpillar, tolvas, escaleras eléctricas, sistemas supresores de incendio, palancas, sensores de nivel, antenas, radios, llantas para equipo pesado, tambores de accionamiento para bandas transportadoras, unidades de poder para bandas transportadoras, torques, motores eléctricos de corriente alterna, gatos de nivelación, radiadores, alternadores, computadores para equipos de minería, sistemas estándar de tratamiento de información de camiones, paquetes de batería, componentes superiores de levante, rines, silenciadores para ventiladores, switches de presión-cierre para equipos de minería, juegos de montaje, llaves de torque, prensas, compuertas distribuidoras para vagón de ferrocarril, rectificadores de cargadores de baterías, lámparas para equipos de minería, sistemas enfriadores, unidades captadoras de polvo para equipos mineros, interruptores de vagón, sistemas integrados de medición topográfica, paneles de control de equipo minero, bombas hidráulicas, suspensiones de equipos de minería, entre otros, como puede apreciarse en las páginas 33 a 54 de la liquidación oficial de revisión, donde están relacionadas las declaraciones de importación y la descripción de la mercancía.

La DIAN no puso en duda que las referidas piezas y accesorios tengan como destino la maquinaria pesada para el proceso extractivo del carbón, pues desde el requerimiento especial consideró que los bienes importados eran «*elementos conexos, complementarios o accesorios al proceso de exploración y explotación*»³⁴, como se reiteró en la liquidación oficial de revisión, donde se señaló que «*el tema de discusión no es la destinación o uso de los bienes importados sino la improcedencia de solicitarlos como descuento tributario en razón a que solo son repuestos y accesorios*»³⁵.

Asimismo, dentro de los repuestos y accesorios importados en algunas de estas declaraciones están elementos que la DIAN consideró como «*partes menores*» relacionados con empaques, tapones, sellos, arandelas, tornillos, retenedores, sensores, anillos, manguera, *o-ring*, filtros, elementos de aire, fusibles, escobilla, entre otros, frente a los cuales ratificó que son «*repuestos y accesorios que no serían considerados a la luz de la norma como maquinaria pesada para industria básica*»³⁶.

³⁴ Fol. 1762 reverso, c.a.

³⁵ Fol. 88 cp.

³⁶ Fol. 88 c.p.



Como se ve, la DIAN utilizó como argumento principal para negar el descuento sobre todos los bienes importados, que eran repuestos y no máquinas. La calidad de repuesto menor no fue la razón por la cual se negó el descuento, sino porque, en realidad, no se trataba de la importación de máquinas pesadas.

Ahora bien, dado que los bienes importados a través de las 1.343 declaraciones de importación corresponden a repuestos y accesorios para máquinas pesadas para la industria básica del carbón y que esta Corporación ha aceptado la procedencia del beneficio fiscal previsto en el artículo 258-2 del ET frente dichos elementos, la Sala confirma la decisión del Tribunal de aceptar el descuento tributario. Por tanto, no prospera el recurso de apelación presentado por la DIAN.

Por último, la Sala verifica que en la apelación la DIAN argumentó que la actora pretende un doble beneficio porque pretende el descuento tributario y, además, la deducción por depreciación de los bienes adquiridos. No obstante, este cargo no será estudiado, pues es nuevo, dado que este alegato no hizo parte de la contestación de la demanda ni del acto de liquidación oficial del tributo.

3. Sanción por inexactitud. La actora insiste en la improcedencia de la sanción por inexactitud frente a la glosa que se mantiene (rechazo de costos por pago del ajuste de regalías). Expone que la glosa carece de sustento normativo, fáctico y probatorio y, que, en todo caso, aplicaría la exoneración de la sanción por configurarse una interpretación razonable del derecho aplicable.

Según el artículo 647 del ET, vigente para la época de los hechos, constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, entre otros hechos, «*la omisión de ingresos, de impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, así como la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes*», de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable.

Igualmente, la norma dispone que «*no se configura inexactitud, cuando el menor valor a pagar que resulte (...) se derive de errores de apreciación o de diferencias de criterio entre las Oficinas de impuestos y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos*».

No obstante, como lo decidió el Tribunal, no se advierte una diferencia de criterios, dado que, lo sostenido por la actora corresponde, en realidad, a una errada calificación de los hechos que la llevó a tener por causado el gasto por ajuste de regalías en el año 2013 y no en el 2010, cuando debió declararse, de acuerdo con lo señalado por la Sala al decidir el cargo. No prospera el cargo de apelación de la demandante.

Por todo lo expuesto, se confirma el fallo apelado.

3. Condena en costas. No se condena en costas en esta instancia, que incluyen las agencias en derecho (artículo 361 del CGP), de conformidad con los artículos 188 del CPACA y 365 numeral 8 del CGP, según el cual «*solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación*», requisito que no se cumple en el presente asunto.

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



FALLA

1. **ACEPTAR** el impedimento manifestado por el Magistrado Luis Antonio Rodríguez Montaña. En consecuencia, queda separado del conocimiento del presente asunto.
2. **CONFIRMAR** la sentencia apelada.
3. Sin condena en costas en esta instancia.
4. Reconocer personería al abogado Juan Carlos Arboleda Puerta para actuar como apoderado de la DIAN en los términos del poder conferido (Índice 19, Samai Consejo de Estado).

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

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

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN
Presidente

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

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