



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

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., ocho (8) de febrero de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 25000-23-37-000-2017-01302-01 (26288)
Demandantes: CARBONES DEL CERREJÓN LIMITED
Demandado: DIAN
Temas: Renta 2012. Ingresos. Costos. Gastos. Descuento Art. 258-2 ET.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante, contra la sentencia del 24 de julio de 2020 proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que resolvió¹:

«PRIMERO: DENIÉGANSE las pretensiones de la demanda; de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia.

SEGUNDO: No se condena en costas a la parte vencida, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva [...]».

ANTECEDENTES

El 11 de abril de 2013, CARBONES DEL CERREJÓN LIMITED, presentó la declaración del impuesto sobre la renta por el año gravable 2012, en la cual registró un saldo a pagar de \$141.625.155.000².

El 1.º de abril de 2016, previo requerimiento especial³ y respuesta a este⁴, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes, mediante la Liquidación Oficial de Revisión 312412016000033, modificó la referida declaración para adicionar ingresos operacionales (\$12.079.045.000), desconocer costos (\$10.211.032.000) y gastos operacionales de ventas (\$2.396.004.000), rechazar el descuento tributario del IVA pagado en la importación de maquinaria pesada para industrias básicas (\$52.426.648.000) e imponer sanción por inexactitud (\$96.916.886.000), con lo cual fijó el saldo a pagar en \$299.115.095.000⁵. Contra este acto se interpuso recurso de reconsideración⁶.

El 5 de abril de 2017, mediante la Resolución 002288, la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN modificó el acto liquidatorio para establecer la sanción por inexactitud en \$60.573.054.000, en

¹ CD 3 c.p. 2

² Fl. 10 c.a. 1

³ Identificado con el número 312382015000079 del 3 de julio de 2015. Fls. 1711 a 1757 c.a. 9

⁴ Fls. 1797 a 1843 c.a. 10

⁵ Fls. 162 a 208 c.p. 1

⁶ Fls. 5782 a 5847 c.a. 30



aplicación del principio de favorabilidad y, en consecuencia, el saldo a pagar en \$262.771.263.000⁷.

DEMANDA

CARBONES DEL CERREJÓN LIMITED, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del CPACA, formuló las siguientes pretensiones⁸:

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

- La Liquidación Oficial de Revisión No. 312412016000033 del 1° de abril de 2016, expedida 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 complementarios de Carbones del Cerrejón Limited correspondiente al período gravable 2012.

- La Resolución No. 002288 del 5 de abril de 2017, expedida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-, mediante la cual se modificó 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 período gravable 2012 y se deje sin efectos la sanción por inexactitud impuesta con los actos que se demandan.

2.3. Que en caso de que no llegaren a prosperar las anteriores peticiones o aún si prosperan parcialmente, se modifiquen los actos demandados, en el sentido de suprimir la sanción por inexactitud en cuanto que su imposición habría obedecido a diferencia de criterios».

Invocó como normas violadas, las siguientes:

- Artículos 3.º, 29, 95 [9], 123 y 363 de la Constitución Política
- Artículos 26, 27, 28, 107, 258-2, 428 [e], 647, 683, 703, 711, 730 y 777 del Estatuto Tributario
- Artículo 2.º de la Ley 769 de 2002 - Código Nacional de Tránsito
- Artículo 1.º [parágrafo 1] del Decreto 2235 de 2012

Como concepto de violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

Adición de ingresos brutos operacionales por \$12.079.045.000: No se puede afirmar que los ingresos brutos reportados en las declaraciones de ICA deban ser los registrados en el denuncia rentístico como ingresos gravables, pues se demostró que la cifra cuestionada alude a ingresos contables, no susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio líquido de la compañía, y/o a ingresos no realizados en el período de su registro contable. Dicha cifra está distribuida así:

(i) \$2.986.775.429 corresponden a una recuperación de gastos no deducibles en años anteriores por el pago en exceso de un impuesto de timbre. Por lo tanto, como

⁷ Fls. 209 a 235 c.p. 1

⁸ Fls. 5-6 c.p. 1



el ingreso originado en su recuperación no incrementa el patrimonio fiscal de la sociedad, no constituye un ingreso base del impuesto sobre la renta, en los términos del artículo 26 del ET.

(ii) \$13.555.245 corresponden a una reversión parcial de una provisión no deducible que se efectuó sobre el inventario de materiales en exceso y se registró contablemente en el año 2002, con el fin de reconocer las contingencias de pérdidas por obsolescencia de dichos inventarios; sin embargo, como parte de dicho inventario fue consumido en el año 2012, se revirtió parcialmente la provisión, generándose el ingreso respectivo, por lo que, al no haberse deducido la provisión inicial, su recuperación parcial no es un ingreso ordinario ni extraordinario que incremente el patrimonio de la demandante.

(iii) \$10.410.992.922 corresponden a una diferencia en cambio causada sobre pasivos estimados en moneda extranjera por posibles gastos futuros de cierre de mina. Al ser un pasivo estimado, no cumple los requisitos del artículo 283 del ET para ser reconocido como un pasivo fiscal, pues no está respaldado con documentos idóneos, al ser el resultado de proyecciones que incluyen diferentes variables, dentro de las que se encuentra la tasa de cambio, considerando que en el futuro un porcentaje de los costos en que se incurrirán estarán expresados en dólares. Como el ingreso por diferencia en cambio se originó en un pasivo estimado que no tuvo incidencia en la determinación del patrimonio líquido, no cumple los requisitos de los artículos 27 y 28 del ET, pues solo tiene reconocimiento contable, y no fiscal.

La DIAN no valoró los certificados del revisor fiscal allegados con el recurso de reconsideración, en los cuales constan: (i) las retenciones del impuesto de timbre asumidas y pagadas en los años 2009, 2010, 2011 y 2012, y el ingreso por recuperación parcial de dicho gasto operacional de \$2.986.775.429; (ii) el registro en diciembre de 2002 de un gasto de provisión de material en exceso por \$6.014.554.499, revertido parcialmente en 2012, con un débito en la cuenta 149910, y un crédito en la cuenta 425035 por \$13.555.245 y, (iii) el saldo a 31 de diciembre de 2012, del pasivo estimado y el ingreso por diferencia en cambio originado.

Al no valorar dichos certificados se vulneraron los derechos al debido proceso y de defensa, los principios de legalidad, justicia y equidad, y el artículo 777 del ET, ya que dichas certificaciones indicaron los códigos contables corporativos y los códigos PUC equivalentes donde se contabilizaron las transacciones cuestionadas, las tablas resúmenes con el número del comprobante de contabilidad y/o el número del contrato y su valor contable, y las declaraciones de retención en la fuente con los meses de su presentación, para el caso del impuesto de timbre reintegrado e imputado a dichas declaraciones. Contrario a lo afirmado por la DIAN, las certificaciones no son generales, en tanto especifican y evidencian que el revisor fiscal consultó los soportes que respaldan los registros contables, lo que hace inviable desconocer su validez.

Rechazo de costos de ventas asociados a la coproducción de agentes de voladura requeridos en la operación minera por valor de \$10.211.032.000: La actuación acusada incurrió en nulidad por violación al principio de correspondencia previsto en el artículo 711 del ET, porque mientras el requerimiento especial formuló el rechazo de parte de los costos basándose en la falta de coincidencia entre el valor certificado por Indumil y el valor contabilizado y tomado como costo por la sociedad, en la



liquidación de revisión el rechazo obedeció a un supuesto error en la distribución entre el Cerrejón y Cerrejón Zona Norte SA, de los costos para la producción de emulsiones, sin que sobre este cuestionamiento se pronunciara el requerimiento especial para garantizar el derecho de defensa y el debido proceso de la actora.

El fundamento del requerimiento especial es equivocado y parte de una errada apreciación de las pruebas, toda vez que la DIAN pretendió contrastar los valores certificados por Indumil con los señalados por la sociedad, que no guardan coincidencia debido a que los certificados por Indumil atañen a los pagos efectuados por la compañía por la compra de explosivos, mientras que los valores tomados como costo por la sociedad *-que fueron objeto de rechazo-*, son los incurridos en la producción de agentes de voladura obtenidos en la planta operada por la compañía, los cuales consumió en su operación minera.

Se probó que los costos en el contrato de coproducción entre Cerrejón e Indumil son reales y corresponden a erogaciones realizadas por la actora, que en su mayor parte se pagaron a terceros distintos a Indumil; en el certificado del revisor fiscal aportado consta que: (i) el valor registrado por costos asociados a la coproducción de agentes de voladura, antes de su distribución a su asociado minero, Cerrejón Zona Norte SA, fue de \$70.335.809.947 y, (ii) que los costos se distribuyeron proporcionalmente entre estas dos compañías, siendo incorrecta la nueva glosa incluida en la liquidación de revisión.

No obstante, la DIAN no le dio valor probatorio al certificado, cuando afirmó que el revisor fiscal se limitó a revisar los soportes que le presentó la sucursal, contrariando lo dispuesto en el artículo 777 del ET. La certificación aportada tiene especificaciones que evidencian que el revisor fiscal consultó el detalle de las transacciones contables certificadas, revisó los soportes contables internos que respaldan dichos registros y, como resultado de su revisión, emitió una certificación que lleva al convencimiento de la transacción contable y económica que se pretende probar.

Rechazo de gastos operacionales de venta denominados “demoras” por valor de \$2.396.003.897, pagados como ajustes a los costos de transporte del carbón: Las erogaciones que realizó la demandante, registradas contablemente bajo el concepto de demoras en puerto de descargue de carbón provenientes de determinadas áreas mineras, son expensas necesarias, proporcionales y guardan relación de causalidad con su actividad productora de renta, pues corresponden a pagos efectuados como parte del proceso de venta de carbón y son acostumbrados en la contratación de los fletes marítimos requeridos para el transporte internacional de esa mercancía.

Para demostrar lo anterior se adjuntó: (i) una certificación de *Coal Marketing Company*, agente comercial de la compañía, en la que consta que la contratación de fletes es requerida cuando los términos Incoterm, pactados en la venta de carbón, implican que el vendedor (*la sociedad*) debe hacerse cargo, entre otros, del transporte y los seguros del mismo (*ventas CIF*) y, (ii) una certificación del revisor fiscal, en la que consta que los embarques que derivaron en el pago de los «*gastos por demoras en puerto de destino*» se originaron en ventas de carbón facturadas, que generaron ingresos para la actora.

La DIAN confirmó la glosa pese a las pruebas referidas, y al valorarlas de forma incompleta consideró que, si bien los gastos del movimiento de mercancías



corresponden a expensas necesarias del negocio, los pagos por las demoras incurridas en dicho movimiento son una indemnización que responde a circunstancias exógenas que se presentan esporádicamente, y que resarcen un incumplimiento, sin que hagan parte del curso normal de la operación.

Los gastos cuestionados responden a pagos por facturas expedidas por fletadores contratados por El Cerrejón y por compradores de carbón con los que *Coal Marketing Company*, por cuenta de la sociedad, pactó cláusulas de pago de demoras y de despachos por mayores o menores tiempos incurridos en el puerto de llegada al momento del descargue del carbón, lo que demuestra la relación causal con la actividad productora de renta. Se probó que se trató del reconocimiento de costos surgidos por operaciones de descargue en el «*puerto de destino*», sobre las que la sociedad no tiene control; por lo tanto, no corresponden a penalidades o indemnizaciones, a lo cual se suma que el pago de demoras constituye una práctica comercial usada en los contratos de fletamento, en los que se pactan cláusulas que permiten el reconocimiento al transportador de ajustes a los costos en que debe incurrir por el tiempo utilizado para cargar o descargar la mercancía transportada.

En la contratación del transporte marítimo internacional las partes estiman un tiempo de cargue y de descargue que generalmente debe ser ajustado, pues es imposible pronosticarlo con exactitud; en consecuencia, no se trata de una falta de diligencia o de cuidado en dichos tiempos, sino de ajustar los costos del transportador a la realidad de lo ocurrido durante la realización de las operaciones. Si el comprador en el puerto de descargue toma más tiempo del estimado en descargar el carbón, debe reconocerle a la compañía el costo respectivo y esta, a su vez, debe reconocerle al transportador el mayor costo en el que tuvo que incurrir por el mayor tiempo sobre el inicialmente estimado.

Y son expensas necesarias, pues sin su pago no sería posible obtener el ingreso esperado por la venta del carbón, por cuanto se trata de erogaciones incurridas con el único propósito del negocio de exportación de carbón, del cual la actora recibe sus ingresos, como consta en el certificado del revisor fiscal.

Rechazo del descuento tributario del IVA pagado en la importación de bienes considerados maquinaria pesada destinada a la industria básica minera (\$52.426.648.000): La DIAN vulneró el debido proceso y el derecho de defensa por la falta de valoración de las pruebas aportadas, y al concluir que no llevan al convencimiento del cumplimiento de lo previsto en el artículo 258-2 del ET, porque no es cierto que «*en ningún caso*» se pueda determinar o comprobar que la mercancía importada sea maquinaria pesada, por el hecho de que la descripción de las declaraciones no coincida con la de las facturas, pues se puede verificar que en la mayoría de las descripciones contenidas en las facturas y en las declaraciones existe coincidencia exacta de la descripción, y los casos en que ello no ocurre se deben a diferencias entre el vocabulario utilizado por el proveedor y el existente en el arancel, que es el usado en las declaraciones.

Se relacionan los casos de coincidencia exacta que suman el mayor monto del IVA pagado que se tomó como descuento en la declaración de renta de 2012 (*listado 1*), y que corresponden, en general, a equipos de grandes dimensiones usados en la industria minera, sobre los que no hay discusión acerca de su condición de maquinaria pesada para industria básica.



Los casos en que no hay coincidencia exacta en la descripción de la mercancía no significan que se trate de mercancía diferente, aspecto que no fue valorado por la DIAN, a quien se explicó que los proveedores incluyen en sus facturas códigos, palabras comprimidas o sinónimos técnicos para describir un material, y que la descripción exacta aparece en la orden de compra que se hace conforme a los catálogos entregados por estos, y es la que se incluye en las declaraciones de importación. Al efecto, se enlistan algunos bienes cuyo IVA asociado ascendió a \$3.481.540.588 (*listado 2*).

Aunque desde el inicio de la actuación y con el recurso de reconsideración se aportaron las declaraciones de importación, las facturas y las órdenes de compra con su traducción oficial, y los certificados del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo en los que consta la calificación de maquinaria pesada, la DIAN no aceptó la coincidencia entre las descripciones presentadas o que se tratara de los mismos bienes importados, que por sus dimensiones y características no dejan duda de que corresponden a maquinaria pesada usada por la industria básica minera (*camiones mineros, buldóceres, grúas, palas eléctricas, tractores, retroexcavadoras, motoniveladoras, locomotoras vagones, prensas hidráulicas, cargadores, chasis de camiones, etc.*). Tampoco se entiende por qué afirmó que revisó las declaraciones para señalar que la mercancía correspondía a repuestos, cuando del total de los bienes importados la mayoría corresponden a equipos mayores, de grandes dimensiones, y solo \$9.523.201.865 responden al IVA asociado a partes y componentes de dichos equipos (*que incluyen tolvas, cilindros y otros*), de los que no puede afirmarse que se trate de repuestos, pues son partes que se capitalizaron por tratarse de bienes que prolongaron la vida útil de los referidos equipos (*listado 3*).

Existe falsa motivación de los actos acusados, ya que no es cierto que existan inconsistencias en la información entregada en vía administrativa; si bien es cierto que cada declaración conlleva varios bienes importados, en cada una de ellas se resaltó aquel que correspondía a la maquinaria pesada cuyo IVA se tomó como descontable, y fue respecto a ese bien específico que se anexó la factura respectiva, pues no tenía sentido anexar las demás facturas si lo que se quería demostrar era el soporte del bien «*maquinaria pesada*», por lo que el hecho de que la factura aportada no sume lo mismo que el total de los bienes importados, no significa que no soporte el bien que corresponde a la maquinaria pesada.

La DIAN valoró indebidamente las pruebas aportadas y rechazó la totalidad del IVA descontable discutido, pese a que reconoció expresamente que encontró bienes que, en su concepto, eran maquinaria pesada para industria básica. Asimismo, hubo una errada valoración la Administración, cuando señaló que esta fue acorde a los artículos 283, 770 y 771 del ET, que se refieren a la prueba de los pasivos.

No es clara la mención que hace la DIAN del Decreto 2394 de 2002, que se refiere a bienes de capital, concepto que no es sinónimo al de maquinaria pesada para industria básica, y que es usado como referencia para las importaciones temporales de que trata el artículo 428 [f] del ET, en tanto la legislación aduanera solo permite importar temporalmente a largo plazo mercancía que se clasifique como bienes de capital; por ello, no es correcta la referencia al caso de las importaciones y adquisiciones de que trata el artículo 258-2 *ib.*, pues la condición de maquinaria pesada para industria básica va más allá del Decreto 2394, ya que aun cuando un bien no se clasifique como bien de capital para efectos aduaneros, puede ser



maquinaria pesada que se destine a la industria básica, y que dé lugar al beneficio del artículo referido.

Viola el derecho de defensa y del debido proceso desconocer la totalidad del IVA tomado como descuento, bajo el argumento de que en las partidas previstas en el Decreto 2394, se encontraron ítems importados inicialmente en forma temporal, cuya declaración se modificó para chatarrizar dichos bienes, toda vez que cuando hubo modificación, fueron declaraciones presentadas bajo la modalidad de franquicia minera, que finalizó mediante el pago de los respectivos tributos aduaneros, entre ellos el IVA, variando su condición de franquicia a importación ordinaria, con lo cual se trató de maquinaria pesada ingresada al territorio aduanero nacional y destinada a la industria minera, que tuvo un beneficio temporal de exención de IVA en la importación y que, cuando concluyó su vida útil, se nacionalizó pagando los tributos aduaneros previamente exonerados.

El artículo 258-2 del ET no prohíbe el uso del beneficio del descuento cuando lo anterior ocurre, ya que la importación se dio con la introducción de la mercancía al país, se destinó y usó en la minería, y el pago del IVA ocurrió con el cambio de modalidad de importación, sin importar que en el año del pago del IVA la maquinaria se hubiera chatarrizado al terminar su vida útil.

Las afirmaciones de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, respecto a que no se probó que el IVA pagado en la importación de maquinaria pesada no se incorporó como costo fiscal de la misma, y que no se allegaron comprobantes de contabilidad en los que figuren los respectivos registros contables, no son ciertas y constituyen un nuevo argumento que viola el principio de correspondencia, y evidencian la falta de valoración probatoria de la DIAN, quien tuvo a su disposición el certificado del revisor fiscal allegado con la respuesta al requerimiento especial, en el que consta que el IVA pagado tomado como descuento se registró en la cuenta 240405, lo que prueba que se pagó y se contabilizó como anticipo del impuesto de renta, y no como mayor costo de los activos.

Aunque las certificaciones del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, no son obligatorias para la procedencia del descuento de que trata el artículo 258-2 del ET, y son una prueba conducente que demuestra la condición de maquinaria pesada para industria básica, la liquidación de revisión indicó que en estas no se hacía una identificación concreta y clara de los bienes importados sobre los que se pagó el IVA, lo cual no responde a la realidad, por cuanto cada certificado está asociado a equipos específicos ampliamente descritos dentro del texto de los mismos. Se presentó un listado con los textos de dichos certificados y su coincidencia con las descripciones incluidas en las declaraciones de importación de los equipos mayores, calificados en forma expresa como maquinaria pesada para industria básica, para desvirtuar el argumento de la DIAN sobre la no coincidencia de la descripción de los certificados expedidos por el Ministerio, y la de las declaraciones de importación, que es improcedente, responde a una valoración caprichosa de las pruebas y difiere del argumento principal del requerimiento especial, sobre la supuesta falta de inclusión, en la descripción de las declaraciones, de una frase que indicara que se trataba de «*maquinaria pesada para industria básica*».

La DIAN vulneró los principios de justicia y equidad al exigir requisitos no previstos en la ley, so pretexto de dar cumplimiento al Oficio 52671 de 2007, el cual indica que



la declaración de importación y sus soportes deben contener la descripción de la mercancía, que debe coincidir con la de los bienes que dan derecho a la aplicación del artículo 258-2 del ET, y no la leyenda expresa de «*maquinaria pesada para industria básica*». Se demostró que las declaraciones de importación que ampararon los bienes sobre los que se pagó el IVA tomado como descuento, contienen la descripción de los bienes importados que corresponden a maquinaria pesada para industria básica, condición certificada por el Ministerio de Comercio.

En la liquidación de revisión se invocaron erradamente definiciones de lo que se entiende por maquinaria pesada, como las contenidas en el Decreto 2235 de 2012, que reglamenta el uso ilegal de cierta maquinaria pesada (*maquinaria amarilla*), y en el Código Nacional de Tránsito, que alude a la maquinaria rodante; aun así, la definición del referido decreto incluye retroexcavadoras, buldóceres u otro tipo de maquinaria para el arranque de los minerales con similares características técnicas, por lo que es reprochable que la DIAN no hubiera aceptado la condición de maquinaria pesada de los equipos importados por la actora -*buldóceres, grúas, palas eléctricas, tractores, retroexcavadoras y motoniveladoras*-, que encajan en la definición de maquinaria pesada.

Aunque en sede administrativa se explicó por qué para el descuento de IVA previsto en el artículo 258-2 del ET, aplica la definición del artículo 428 [e] *ib.*, que indica que el concepto de maquinaria pesada incluye elementos complementarios o accesorios, tanto en el acto liquidatorio como en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración se inobservaron dichos argumentos, y se desestimaron sentencias del Consejo de Estado que señalaban que, aunque no lo dijera expresamente la norma, el concepto de maquinaria pesada incluye los componentes y partes de dicha maquinaria, por referirse a una normativa anterior a 1995.

La voluntad del legislador fue establecer un régimen tributario particular para la importación de maquinaria pesada para la industria básica, conformado por los referidos artículos, que también comprenden el mismo concepto de «*maquinaria pesada para la industria básica*», pues resulta inane beneficiar la importación de maquinaria pesada si no se incluye la importación de los componentes o accesorios que hacen que dicha maquinaria funcione de forma apropiada.

Los requisitos del artículo 258-2 del ET están demostrados, porque: (i) el IVA descontado se causó por la importación, como consta en las respectivas declaraciones; (ii) se acreditó la condición de maquinaria pesada con los certificados expedidos por el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, entidad que otorgó esta calificación tanto a los equipos, como a sus partes y componentes; (iii) los bienes importados se destinaron a la industria básica de la minería; (iv) se probó el pago oportuno del IVA que se tomó como descuento con los recibos aportados y, (v) su contabilización como anticipo del impuesto de renta se acreditó con el certificado del revisor fiscal que se anexó con la respuesta al requerimiento especial, y fue debidamente constatada durante la inspección tributaria.

Improcedencia de la sanción por inexactitud: No se configuraron las conductas previstas en el artículo 647 del ET, toda vez que se probó que: (i) no se omitieron ingresos, por cuanto la diferencia encontrada obedeció a que en las declaraciones de ICA del municipio de Hatonuevo se incluyeron ingresos contables; (ii) la actora incurrió en los costos asociados al contrato de coproducción celebrado con Indumil;



(iii) los gastos operacionales de ventas derivados de los mayores o menores tiempos de desembarque del carbón fueron necesarios y guardaron relación de causalidad con la actividad productora de renta y, (iv) el descuento del IVA pagado en la importación de maquinaria pesada destinada a la industria básica de la minería fue procedente al amparo del artículo 258-2 del ET.

OPOSICIÓN

La **DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda, así⁹:

Adición de ingresos operacionales: Los conceptos cuestionados (*exceso del impuesto de timbre \$2.986.775.429, reversión en 2012 de la provisión de inventario de materiales efectuada en 2002 \$13.555.245, y la diferencia en cambio \$10.410.992.922*) suman \$13.411.323.596, no \$12.079.044.860, y se enmarcan como ingresos gravados por recuperación de deducciones conforme al artículo 195 del ET, correspondiéndole a la actora probar la procedencia de la deducción y el tratamiento fiscal de su recuperación, lo cual pretendió hacer mediante certificaciones del revisor fiscal.

La actora omitió el deber de probar que los ingresos adicionados no eran gravados y se limitó a afirmar que las deducciones no fueron llevadas fiscalmente, sin que las certificaciones del revisor fiscal sean admisibles como prueba, porque: (i) no cumplen los requisitos señalados por el Consejo de Estado, pues no llevan al convencimiento de si la contabilidad fue llevada en debida forma, si las operaciones están respaldadas por comprobantes internos y externos y si reflejan la situación financiera del ente económico; (ii) no aludieron a los registros en cuentas de orden y, (iii) fueron emitidas con salvedad, en cuanto se afirmó que el trabajo se limitó al cruce de los valores incluidos contra los registros contables que le suministró la compañía.

Respecto a la diferencia en cambio, la actora no probó que correspondió a un presunto pasivo estimado, que no se configuró como tal en los términos del artículo 283 del ET, y que no fue deducido.

Costos de ventas (\$10.211.032.000): No se violó el principio de correspondencia cuando en la liquidación oficial se señaló que parte de la emulsión fue distribuida a su vinculada, y que por ello no tenía derecho a los costos incurridos en la fabricación de esta, pues fueron argumentos adicionales a los expuestos en el acto previo tendientes a mejorarlos, derecho que le asiste a la entidad. Además, se pretende desconocer que el artículo 711 del ET alude a los hechos como el elemento que debe coincidir entre la declaración, el requerimiento y la liquidación de revisión.

Procede el rechazo del costo de ventas asociado a la coproducción de agentes de voladura, sin que sea cierto que Indumil solo certificó la compra de materiales, y no el contrato de coproducción, porque dicha entidad aludió a la totalidad de las operaciones realizadas con la demandante durante el 2012, cuando indicó que en la planta de emulsiones Cerrejón Zona Norte se realizó el acuerdo de coproducción, y que la planta de emulsiones Zona Sur está inactiva desde noviembre de 2013; asimismo certificó costos por \$49.933.746.350 cuando lo declarado ascendió a \$70.355.809.947, encontrándose una diferencia de \$20.422.063.596, de los cuales

⁹ Fls. 297 a 315 c.p. 2



\$10.211.031.798 son de la actora, y el otro 50 % de su vinculada Cerrejón Zona Norte SA, por cuanto la operación la realizan estas empresas. La actora se limitó a realizar afirmaciones y a aportar un certificado del revisor fiscal que no reúne los requisitos de ley, en cuanto omitió detallar las operaciones relacionadas en el mismo.

Gastos operacionales de ventas (\$2.396.003.897): Hay lugar al rechazo de gastos por demoras en el embarque, porque cumplen los requisitos de causalidad y necesidad, pues no son acostumbrados en materia mercantil, sin ser de recibo la certificación del agente comercial *Coal Marketing Company*, que es una compañía vinculada, en cuanto se anuncia como una comercializadora exclusiva del Cerrejón.

La sociedad no probó el efecto neutro de los pagos por demoras en descargue en el puerto de destino, y el certificado del revisor fiscal solo relacionó los gastos, sin aludir a la totalidad de los montos a favor y en contra, tanto del transportador como del comprador; además, la actora pretende, a través de una deducción improcedente, que la ineficiencia de terceros con quienes contrató sea asumida y aceptada como una expensa necesaria, como si las multas, sobrecostos y sanciones fueran deducibles en materia fiscal.

Rechazo del IVA descontable llevado como descuento tributario (\$52.426.648.000): La actora realizó importaciones con su vinculada (*Carbones del Cerrejón Zona Norte*), sin precisar cuáles fueron de manera conjunta y cuáles de forma exclusiva. El rechazo del descuento tributario obedeció a que: (i) no se probó que los bienes importados correspondieran a maquinaria pesada para industria básica; (ii) no se evidenció que en las declaraciones de importación se hubiera expresado que se trataba de maquinaria pesada y, (iii) no se acreditó que las partes y componentes hubieran ingresado al amparo del concepto de unidad funcional.

No es de recibo que la descripción conste en la orden de compra, dado que es un documento interno que se deriva de los documentos principales *-facturas y declaraciones de importación-*, con lo cual carece de la entidad jurídica de constituirse en medio probatorio, y no demuestra de qué manera y cuáles partes fueron incorporadas para aumentar la vida útil de los bienes. No es claro el fin con el que diferenciaron las modalidades de importación, cuando se indicó que no fueron temporales sino por franquicia minera *-hecho que no se probó-*, por cuanto unas y otras gozan de exención total o parcial de tributos aduaneros, y la mercancía queda en disposición restringida, siendo intrascendente tal distinción, ya que no correspondieron a importaciones ordinarias que son las que generan el pago del IVA y, por ende, el eventual tratamiento fiscal como descuento.

Si bien desde la expedición de la Ley 223 de 1995, la importación temporal de maquinaria pesada *-incluidos los elementos complementarios o accesorios-* estaba excluida de IVA, ello no implicó que el IVA pagado en la importación ordinaria o definitiva de maquinaria pesada quedara sin beneficio fiscal, porque a esta clase de importación se le dio el tratamiento de descuento tributario en los términos del artículo 258-2 del ET, limitándose el beneficio a la maquinaria pesada, y no a sus elementos o accesorios, los cuales fueron incorporados en el artículo 428 [e] *ib.*

Como los referidos artículos no definieron el concepto de maquinaria pesada y para el año gravable 2012, no existía una disposición que precisara tal concepto, la Administración acudió al Decreto 2235 de 2012, que alude a los equipos



considerados maquinaria pesada (*aquella que por su capacidad de carga y fuerza es necesaria para desarrollar la actividad básica, y sin la cual dicha actividad sería imposible de adelantar*); de allí que las retroexcavadoras, buldóceres y dragas se consideren como tales, descartando que los bienes importados por la actora correspondieran a tal concepto. La sociedad debió probar con las declaraciones de importación que las partes importadas hacían parte de una unidad funcional, como lo exige el artículo 133 del Decreto 2685 de 1999, lo cual no ocurrió.

La jurisprudencia citada por la actora no aplica al caso, porque resolvió situaciones relacionadas con el artículo 428 [e] del ET, antes de la modificación introducida por la Ley 223 de 1995, por lo que las reglas determinadas por el Consejo de Estado no son exigibles para resolver este asunto, sobre el que opera el artículo 258-2 del ET, norma que otorga el descuento tributario por la importación ordinaria de maquinaria pesada para industrias básicas, y no a sus elementos accesorios.

De las declaraciones de importación y la partida arancelaria no se concluye que los bienes importados sean maquinaria pesada, y no es cierto que la DIAN exigiera que en las declaraciones de importación se expresara que los bienes importados eran maquinaria pesada para industria básica, pues la entidad echó de menos que de dichas declaraciones no se pudiera concluir que esos bienes tuvieran tal calidad.

La descripción en las declaraciones de importación no coincide con la de las facturas, que por estar en idioma inglés no pudieron ser analizadas para determinar si lo importado era o no maquinaria pesada; el hecho de que la actora allegara certificaciones del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, en las que se indica que determinados bienes constituyen maquinaria pesada no es determinante, por cuanto en cada una de ellas se indica que la importación fue realizada bajo la modalidad de importación temporal a largo plazo, y dicho certificado se expidió para efectos del beneficio consagrado en el artículo 428 del ET; por ello, los bienes certificados no son los mismos que se discuten, comoquiera que los aquí debatidos se importaron bajo la modalidad ordinaria, que permite hacer uso del beneficio previsto en el artículo 258-2 *ib.*

No se vulneró el principio de correspondencia cuando en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración se señaló que no se probó que el IVA no se hubiera registrado como costo, pues ello impide que sea tratado como descuento, teniendo en cuenta que la ley no permite tener beneficios fiscales concurrentes.

El certificado del revisor fiscal aportado no reúne los requisitos para su admisibilidad, y erró al indicar el monto del IVA declarado en el renglón 71 -*\$41.509.422.000*-, dado que la actora solicitó el descuento tributario de *\$52.426.648.000*. Y los documentos que aportó con la demanda carecen de la entidad fáctica y jurídica para admitir el descuento tributario pues, en relación con el listado 1 confiesa, al acompañar las traducciones, que las facturas estaban en idioma extranjero; frente al listado 2, que no hubo coincidencia exacta en la descripción de la mercancía; y en cuanto al listado 3 que se trata de partes y componentes cuya descripción está en la orden de compra, que no es documento idóneo para corroborar que son parte de una unidad funcional, ya que la prueba idónea es la declaración, la cual debe contener una subpartida arancelaria que identifique la mercancía y evidencie su condición o naturaleza.



No se vulneró el debido proceso, ni hubo falsa motivación, porque los actos cuestionados se fundaron en hechos probados y obedecieron a criterios de legalidad, debida calificación jurídica y apreciación razonable, garantizándose el derecho de defensa y contradicción en cada una de las etapas procesales, a fin de que la contribuyente presentara sus argumentos y pruebas. Y la valoración de los documentos allegados se hizo conforme a la tarifa legal señalada en los artículos 283, 770 y 771 del ET.

Sobre la apreciación de las pruebas, la liquidación oficial puso de presente que hubo una inadecuada presentación de los soportes, que la información virtual debía estar soportada con documentos contables que no fueron allegados en su totalidad, y que se encontraron inconsistencias en los soportes y en la relación de bienes, de los cuales solo un porcentaje correspondía a la adquisición de maquinaria pesada, prueba que se debía confrontar nuevamente con el soporte contable.

Sanción por inexactitud: Se configuró el hecho sancionable descrito en el artículo 647 del ET, frente a la inclusión de datos o factores equivocados, en la medida en que la actora reclamó en su declaración un descuento tributario al que no tenía derecho, lo que constituye desconocimiento del derecho aplicable. Al resolver el recurso de reconsideración se aplicó favorabilidad.

AUDIENCIA INICIAL

El 26 de octubre de 2018, se llevó a cabo la audiencia inicial de que trata el artículo 180 de la Ley 1437 de 2011¹⁰. En dicha diligencia se precisó que no se presentaron irregularidades procesales o nulidades, no se solicitaron medidas cautelares, ni se propusieron excepciones previas, se tuvieron como pruebas las allegadas con la demanda y la contestación, se dio traslado a las partes para alegar de conclusión y el litigio se concretó en establecer la legalidad de los actos administrativos acusados.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, negó las pretensiones de la demanda, sin condenar en costas, por lo siguiente¹¹:

Ingresos operacionales: La demandante aceptó que, en las declaraciones de ICA de 2012, presentadas en el municipio de Hatonuevo (*Guajira*), reportó ingresos brutos de \$3.491.026.181.000, y en el denunció rentístico \$3.478.947.136.000, y que la diferencia de \$12.079.045.000 se registró contablemente, porque no podía hacer parte de los ingresos fiscales, ya que no incrementaban su patrimonio, sin que exista prueba que desvirtúe los valores reportados. Por ello, la actora debía demostrar la improcedencia de la glosa efectuada por la Administración.

Aunque los certificados del revisor fiscal evidencian un registro contable por recuperación de gastos, de provisiones de inventarios y por diferencia en cambio, no se presentó el soporte contable de dicho registro para tener certeza de la realidad

¹⁰ Fls. 343 a 346 c.p. 2

¹¹ CD 3 c.p. 2



económica de la contribuyente y, ante la falta de este, dichas certificaciones no tienen mérito probatorio ni la entidad para llevar al convencimiento de su contenido.

El revisor fiscal indicó que su trabajo se limitó a cruzar los valores declarados contra los registros contables suministrados por la sociedad, por lo que se infiere que no valoró soportes contables para emitir las certificaciones; prueba de ello es que estas se allegaron sin soportes, y la actora solo incorporó una conciliación de los ingresos declarados en IVA y en renta en el año 2012, sin que dicha prueba, confrontada con las certificaciones, evidencie que los ingresos certificados no podían integrar el denuncia de renta, por lo que la suma de \$12.079.045.000 debía formar parte de los ingresos declarados.

Costos de ventas: No se observa falta de correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación de revisión, actos en los que el hecho que generó la modificación de la liquidación privada se refirió a los costos de ventas por la coproducción de agentes de voladura para la operación minera de El Cerrejón, al establecerse que los costos pretendidos por dicho concepto no correspondían a las operaciones realizadas entre la demandante e Indumil, teniendo en consideración el contrato de coproducción y la certificación allegada por dicha entidad, documento tenido en cuenta en el requerimiento especial y en la liquidación de revisión para confirmar la glosa propuesta.

Si bien este último acto aludió al contrato entre la actora y *Carbones del Cerrejón Zona Norte*, y al porcentaje de participación de los costos incurridos respecto del contrato de coproducción, tal circunstancia no vulnera el principio de correspondencia, en cuanto constituye un mejor argumento para desconocer el costo pretendido.

Del «*Acuerdo para la Producción Conjunta de Emulsiones entre la Industria Militar y Cerrejón*» se observa que la actora pactó con Indumil la producción de emulsiones o agentes de voladuras bajo la figura de «*asociación para la coproducción*», estableciendo la forma de distribución de la producción de la planta entre las partes y que, una vez fabricadas y distribuidas las emulsiones, su costo de producción se distribuía entre las partes en proporción a la producción y participación, precisando que la emulsión que se distribuía a la actora se utilizaba para las operaciones mineras de explotación de carbón, lo que constituye un costo para la sociedad.

En respuesta al requerimiento la actora informó que los costos de ventas para el 2012 ascendían a \$2.212.636.599.000, y respecto del costo asociado a la coproducción de agentes de voladura allegó en sede administrativa una relación detallada de los costos del contrato de coproducción de la planta norte, por \$70.355.809.948, suma que fue certificada por el revisor fiscal de la sociedad.

Por su parte, Indumil informó, conforme a la relación de las facturas de venta expedidas a la actora, en la cual discriminó número de la factura, orden de compra, fecha, concepto (*servicios supervisión – importación devolución, servicio participación coproducción emulsión, explosivos, accesorios de voladura*), valor base, IVA y totales, otros y un total de \$56.462.088.785, que corresponde al valor del servicio o bien (\$40.739.640.438), al IVA del 16 % (\$6.518.342.434), y a otros (\$9.194.105.913).

Al confrontar la información de Indumil con la reportada por la sociedad, la DIAN advirtió una diferencia, pues mientras Indumil certificó que realizó transacciones



comerciales en virtud del contrato de coproducción de agentes de voladuras en 2012 por \$49.933.746.351, descontando el valor de IVA, la demandante indicó que los costos en los que incurrió por dicho contrato fueron de \$70.355.809.947, lo que generó una diferencia de \$20.422.063.596, de los cuales le corresponde a *Cerrejón Zona Norte SA* el 50 %, por cuanto la operación se realizó entre esas dos empresas.

Así, la Administración desplegó una labor diligente a efectos de verificar la exactitud de la declaración cuestionada, para lo cual realizó cruces de información con terceros y valoró la información aportada por la demandante para determinar con certeza la veracidad de la declaración tributaria; por ello, le correspondía a la actora llevar a la autoridad fiscal al convencimiento sobre la realidad de sus operaciones económicas, en virtud de lo dispuesto en el artículo 167 del CGP. El hecho de que la DIAN determinara que no había correspondencia entre la información suministrada por Indumil y la de la actora sobre los costos incurridos en la coproducción de agentes de voladuras o emulsiones para el año 2012, constituye un indicio en contra de la demandante sobre la inexactitud de su declaración tributaria.

Al revisar el certificado del revisor fiscal se advierte que no reúne los lineamientos trazados por la jurisprudencia para ser tenido como prueba, porque se limitó a indicar registros contables sin allegar los soportes externos o internos que permitan concluir que el costo de venta llevado a la declaración, respecto a la coproducción de agentes de voladura, previa distribución a *Cerrejón Zona Norte SA*, correspondía a \$ 70.355.809.947, y que incurrió en dicho costo por pagos efectuados a terceros y, en menor medida a Indumil; si bien se allega una relación de los costos asociados a la planta de emulsiones pagados a terceros, no hay sustento contable de esa información, por lo que no tiene la entidad de desvirtuar la certificación de Indumil.

Aunque en la demanda se indicó que la certificación de Indumil no aludió a los costos incurridos en la planta norte para la coproducción de los agentes, sino a la venta de explosivos que la entidad le hizo a la demandante, dicha afirmación carece de sustento probatorio, en cuanto la entidad precisó que las transacciones de la actora se hicieron para sufragar sus necesidades de explosivos en el proyecto carbonífero del complejo minero de El Cerrejón, por lo que, al valorar la prueba bajo la sana crítica, se constató que la información suministrada por Indumil corresponde a las transacciones realizadas con la actora para la coproducción de emulsiones.

Gastos operacionales de ventas: La actora celebró un contrato de representación de ventas con *CMC-Coal Marketing Company Limited*, quien actúa como su representante en las negociaciones de venta y comercialización del carbón, lo que incluye la distribución y transporte de la mercancía, pactándose que, en caso de retardo en el puerto de embarque por culpa de la demandante, se le deberá reembolsar a CMC, los gastos en que haya incurrido por tal circunstancia, siempre que la demora en puerto sea imputable al mandante, es decir, a la actora.

Las pruebas aportadas por la actora (*certificación de CMC de los pagos por sobreestadía efectuados por las actividades relacionadas con la venta de carbón, y la certificación del revisor fiscal en la que consta que en los libros contables de la sociedad se registraron \$2.396.003.896 por concepto de gastos por demora en puerto destino, originados en ventas de carbón facturadas y contabilizadas en el año 2012*), dan cuenta de que CMC celebra contratos de fletamento en nombre de la actora para el transporte de la mercancía que comercializa, en los cuales se pactan cláusulas de penalidad por la demora en



el cargue o descargue en el puerto de destino, el cual debe ser asumido por CMC, pero luego debe ser reembolsado por la demandante, erogación que se registra contablemente como gasto por demora en el puerto de destino.

Conforme a los pronunciamientos del Consejo de Estado sobre gastos por incumplimiento, los pagos efectuados obedecen a la inobservancia de las obligaciones contractuales acordadas, por lo que son de naturaleza indemnizatoria y, por ello, no guardan relación con su actividad productora de renta, y dicho gasto no merma la realización de su objeto social, en tanto se genera con posterioridad al desarrollo de la actividad, y la producción de renta es viable sin la necesidad del gasto. No es dable pretender que el incumplimiento de una obligación contractual se tenga como una erogación acostumbrada en la actividad productora de renta.

Pese a que el pago realizado era obligatorio según las normas comerciales, ello no lo convierte en un gasto necesario para el desarrollo de la actividad generadora de renta; por lo tanto, no podía ser deducido por la contribuyente, reiterándose que el concepto del gasto *-pago de penalidad por demora en el puerto de destino-* no tiene relación con el objeto social de la demandante, siendo ajustado a derecho el rechazo de estos gastos.

Descuento tributario: No se advierte vulneración al principio de correspondencia pues, aunque en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración se aludió a la falta de comprobantes de contabilidad que demostraran que el IVA solicitado como descuento no se llevó como costo, dicha referencia constituyó un mejor argumento para desconocer el descuento pretendido, existiendo correspondencia entre la liquidación de revisión y la resolución del recurso de reconsideración.

De los bienes importados por la actora, conforme a las declaraciones de allegadas en vía administrativa y contenidas en la liquidación de revisión, se constató que la sociedad, al presentar las declaraciones no especificó que la mercancía importada correspondiera a maquinaria pesada para industria básica, ya que al analizar cada uno de los elementos importados se observó que la mayoría no corresponde a un bien único, sino en unos casos a herramientas, y en otros, a bienes que por sus nombres descritos no permiten establecer hacia qué sector de la industria se dirigen; aunque se refieran a buldóceres o excavadoras, debe existir un grado de especificidad en la declaración que permita concluir que su destino es la excavación para la obtención de carbón, no evidenciado en las declaraciones de importación.

El descuento establecido en el artículo 258-2 del ET, procede para importaciones ordinarias o temporales de largo plazo, por cuanto la norma no hace distinción; sin embargo, el concepto de maquinaria pesada, en los términos de dicha norma y de los artículos 60 de la Decisión 774 del 30 de julio de 2012 de la CAN y 106 de la Ley 1450 de 2011, que regula el uso de maquinaria pesada y sus partes en actividades mineras, sin las autorizaciones y exigencias previstas en la ley, no puede entenderse en sentido amplio y pretender que cualquier elemento importado sirva para la explotación de minerales, constituya maquinaria pesada para efectos de descuento.

Las declaraciones de importación presentadas, si bien indican la subpartida arancelaria y su descripción, no advierten la condición de maquinaria pesada. Tanto es así, que algunos elementos importados constituyen partes o accesorios de equipos, por lo que la certificación del Ministerio de Comercio tampoco resulta prueba



idónea para acreditar la naturaleza de la mercancía, pues al analizar cada documento no identifican sus características y su naturaleza en los términos del artículo 428 del ET, norma no aplicable al caso, en tanto el descuento pretendido tiene regulación especial. En esa medida, la prueba que sirve para demostrar la condición de maquinaria pesada es la declaración de importación que identifique las características del elemento importado, y que permita concluir que sirve para el arranque del mineral.

Con el recurso de reconsideración se allegaron las facturas en idioma español de la mercancía importada, que detallan lo adquirido en los términos descritos en las declaraciones de importación, por lo que de dichos documentos no se predica la condición de maquinaria pesada, al carecer de una especificidad respecto de sus características, que permita concluir el uso o destino de los bienes adquiridos.

La actora no presentó prueba que permita acreditar, en los términos del artículo 258-2 del ET, que la mercancía importada corresponde a una maquinaria específica, y que desvirtuara que la mayoría de esta son repuestos, o que dichos repuestos estaban importados para una maquinaria en especial. No se encontró material probatorio que demostrara que las máquinas importadas estaban dirigidas a las labores de industria básica, y en el expediente no se encuentran indicaciones (*catálogos, manuales, revistas especializadas*) que expliquen o detallen la destinación o uso específico de cada una de ellas, y que permitan acreditar que los elementos importados son maquinaria pesada para industria básica.

El no haberse descrito en las declaraciones de importación que la mercancía introducida al país era «*maquinaria pesada para industria básica*», no es óbice para establecer que el importador incumplió los parámetros para el descuento tributario previsto en el artículo 258-2 del ET, pero como la Administración desvirtuó la presunción de veracidad de la declaración privada, y concluyó que la demandante no había importado maquinarias pesadas dirigidas al sector minero, le correspondía a la actora probar la realidad de las compras en virtud de la inversión de la carga de la prueba, sin que ello ocurriera, por cuanto los elementos que esta allegó no desvirtuaron la glosa analizada.

Aunque el rechazo del descuento no debe sustentarse en la modalidad de la importación efectuada, por cuanto el artículo 258-2 del ET no hace distinción, las declaraciones de importación de la actora no permiten determinar la naturaleza de maquinaria pesada de la mercancía importada, así se haya señalado subpartida arancelaria, porque la sola identificación de esta no es suficiente para determinar la naturaleza del bien, pues se requiere la descripción del mismo de forma clara.

Comoquiera que la mayoría de la mercancía importada correspondió a elementos, accesorios, partes, o repuestos, no se predica el descuento tributario, al carecer de la connotación de maquinaria pesada, elemento determinante para arranque del mineral *-carbón-*. Y respecto de los equipos pesados importados (*buldócer, retroexcavadoras*) no se puede establecer el sector de la industria al se dirigen.

El argumento sobre la falta de acreditación de los registros contables del IVA pagado por la actora resulta improcedente, ante la falta de certeza de la mercancía importada, incluso la de equipos pesados; no obstante, en gracia de discusión, con



el recurso de reconsideración se allegaron facturas en español de la mercancía adquirida, por lo que la actora allegó los soportes contables de los pagos efectuados.

Procede el rechazo del descuento tributario, porque la contribuyente no demostró que las mercancías importadas cumplieran las prerrogativas del artículo 258-2 del ET, es decir, que lo importado fuera maquinaria pesada para industrias básicas, en virtud de la inversión de la carga de la prueba prevista en el artículo 167 del CGP.

Sanción por inexactitud: Hay lugar a su imposición, pues se omitieron ingresos y se incluyeron erogaciones improcedentes que condujeron a la determinación de un menor valor del impuesto, sin que se advierta una diferencia de criterios en la interpretación de la norma aplicable. Se advierte que la Administración aplicó favorabilidad en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante** interpuso recurso de apelación, en el que solicitó revocar la sentencia de primera instancia bajo los siguientes argumentos¹²:

La providencia recurrida no realizó una debida valoración probatoria inspirada en la sana crítica y en la idoneidad de las pruebas, como sucedió con el rechazo del descuento tributario por importación de maquinaria pesada, respecto del cual, además de que la normativa aplicable no define tal concepto, tampoco exige una prueba específica, y con otras glosas en controversia, sobre las que adujo una supuesta deficiencia formal de los certificados del revisor fiscal, que no existió. Al efecto, el ejercicio probatorio del fallador de primera instancia se limitó a reiterar lo aducido por la DIAN respecto de la insuficiencia de las certificaciones como prueba.

El enfoque del Tribunal en la valoración de las pruebas y en la aplicación de las normas lo llevó a apartarse de lo dispuesto en los artículos 742 y 743 del ET, y a vulnerar el espíritu y el objetivo de justicia, que debe garantizarse al revisar la legalidad de las actuaciones de la Administración.

Adición de ingresos: Se precisó que la suma discutida de \$12.079.045.000 obedeció la diferencia entre los ingresos reportados en ICA y los declarados en renta.

Erró el Tribunal al señalar que las certificaciones del revisor fiscal no tienen validez probatoria, pues cumplen las formalidades legales para el efecto, no contienen salvedades, dan cuenta de los registros y de que están soportados con comprobantes, pues los unos y los otros fueron indicados e individualizados. El Consejo de Estado considera que la valoración de las certificaciones de revisor fiscal debe estar guiada por la sana crítica y no tiene tarifa legal, por lo que no procede el argumento de la sentencia recurrida, cuando consideró que dichas certificaciones carecen de valor probatorio, en cuanto se expidieron con base en la información contable suministrada por El Cerrejón. Es irregular que el *a quo* haya circunscrito la discusión a que, como a los certificados expedidos por el revisor fiscal no se anexaron soportes contables, aun cuando en ellos se reconoce su existencia, carezcan de valor probatorio.

¹² CD 3 c.p. 2



Es inexplicable que, persistiendo la duda y la controversia respecto de la veracidad o validez de estas certificaciones, el Tribunal no cuestionara por qué la DIAN no intentó probar *-teniendo a su disposición la contabilidad de la compañía y sus soportes en cuanto adelantó inspección contable-*, a qué concepto correspondían los ingresos en cuestión, o que no haya decretado pruebas de oficio (*aclaraciones complementarias del revisor fiscal o su testimonio, o una prueba pericial*) para llegar al convencimiento respecto de la validez de las certificaciones expedidas.

El *a quo* omitió valorar la conciliación contable-fiscal allegada por la sociedad para soportar que los ingresos discutidos correspondían a los cuestionados, y que la DIAN tenía un mínimo de carga probatoria para desvirtuar la veracidad de los factores plasmados en la declaración de renta. La sociedad no solo entregó los certificados expedidos por el revisor fiscal, sino también los soportes de su contabilidad.

Rechazo de costos de venta asociados a la coproducción de agentes de voladura requeridos en la operación minera del Cerrejón: El Tribunal desestimó el cargo de violación al principio de correspondencia, bajo el argumento de que las diferencias entre el requerimiento especial y la liquidación de revisión obedecieron a una mejora en los motivos de los rechazos. Es claro cómo la DIAN en el requerimiento especial argumentó el rechazo del costo con base en la discordancia en los valores deducidos y certificados por Indumil, mientras que en la liquidación oficial invocó la existencia y distribución del costo entre la sociedad y CZN SA como motivo del desconocimiento, lo cual dista de ser un mejor argumento y constituye un nuevo hecho que obligó a la contribuyente a ejercer su defensa en dos momentos hechos distintos.

Entre El Cerrejón e Indumil existía para el periodo cuestionado, un contrato de coproducción de agentes de voladura, en el que las partes los coproducirían en la planta norte ubicada en el complejo minero, y cada una asumía los costos frente a terceros de los agentes que usara. En el año 2012, el 100 % de los agentes de voladura coproducidos en dicha planta fueron utilizados por la compañía, con lo cual los costos fueron asumidos por esta. Además de este vínculo contractual, Cerrejón e Indumil tienen otras relaciones comerciales, como la compra de accesorios de voladura *-que no hacen parte del contrato de coproducción-*, y la prestación de servicios por parte de Indumil.

Es equivocado señalar, conforme a la certificación de Indumil, que se deben rechazar los costos asociados al contrato de coproducción, toda vez que en dicha certificación constan las transacciones celebradas entre El Cerrejón e Indumil por conceptos diferentes al contrato de coproducción, mientras que los costos rechazados corresponden solo a los asociados a dicho contrato, asumidos por el Cerrejón para la adquisición de materias primas y otros elementos requeridos para la producción de los agentes de voladura, pagados a terceros distintos de Indumil.

La DIAN argumentó que, en la medida en que la actora tenía un contrato de asociación con *Cerrejón Zona Norte SA*, quien utilizó agentes de voladura, no podía tomar la totalidad de los costos incurridos en virtud del contrato de coproducción celebrado con Indumil. Está demostrado que: (i) la contribuyente no tomó la totalidad de los costos incurridos en dicho contrato, pues como consta en el anexo 7 de la demanda, tales costos fueron distribuidos con CZN SA en el año gravable 2012; (ii) la actora distribuyó proporcionalmente a CZN SA los costos de venta incurridos por la coproducción de agentes explosivos, y estos no se sumaron a los deducidos por



la sociedad y, (iii) dichos costos incluyeron pagos a Indumil y a terceros diferentes a esta, relacionados con la adquisición de bienes y servicios requeridos para la producción de los agentes explosivos.

El certificado de Indumil, en el que consta que en el año 2012, entre Indumil y El Cerrejón se realizaron transacciones por \$49.933.746.351, da cuenta de ingresos percibidos por Indumil, provenientes del contrato de coproducción de explosivos y a ingresos provenientes de otros contratos celebrados con El Cerrejón, como los derivados de la compra a Indumil de agentes de voladura producidos en otra planta, a ingresos derivados de la venta de accesorios de voladura y a ingresos derivados de la prestación de servicios técnicos. Dichos ingresos no corresponden a los costos incurridos por la contribuyente en el contrato de coproducción de explosivos.

El Tribunal no valoró las pruebas aportadas, escudándose en que los certificados de revisor fiscal no son suficientes para llevar al convencimiento del juzgador, pese a que cumplen los requisitos legales, pues que no contienen salvedades y reflejan lo plasmado en la contabilidad de la sociedad; además, no fue la única prueba que se debió valorar, ya que se aportaron soportes contables y se mostró con nivel de detalle los centros de costos de la coproducción de explosivos y la explicación de la distribución de costos con CZN SA, evidenciando la realidad de las cifras declaradas.

En el fallo impugnado no valoró el acervo probatorio, ni respetó la presunción de veracidad de la declaración, de sus soportes contables y de las demás pruebas aportadas, y no se esforzó por desvirtuarlas o por decretar de oficio otras adicionales para lograr, en sana crítica, llegar a la verdad real e impartir justicia basada en los hechos del proceso.

Rechazo de gastos operacionales deducibles \$2.396.004.000: Además del certificado del revisor fiscal se aportó un certificado del agente de ventas CMC, en el que se explica el mecanismo de contratación de los fletes, así como las características del cargo de «sobreestadía» que se establece en dichos contratos y que Cerrejón denomina «demoras».

El Tribunal valoró indebidamente las pruebas y los hechos de la glosa, lo que significó que equiparara un ajuste al costo de transporte del carbón, con una penalidad de características indemnizatorias. De las pruebas aportadas se desprende que dichos ajustes no tienen una calidad indemnizatoria para su receptor, o una connotación de penalidad por incumplimiento contractual.

Los sobrecostos de transporte asumidos por El Cerrejón, corresponden a una fluctuación pactada en el contrato *-no considerada como incumplimiento contractual-*, dependiendo del tiempo de embarque del carbón producido por la compañía. La mayor parte de los embarques de carbón exportados pueden entregarse al transportador en unos tiempos determinados; no obstante, por situaciones comerciales e industriales normales o por factores externos, la sociedad debe cambiar su cronograma de embarques y, conforme a lo estipulado en el contrato, asumir un mayor valor por costo de transporte, en la medida en que el transportador debe tener sus buques detenidos en puerto por mayor tiempo. Esto constituye un ajuste al costo de transporte necesario, en la operación de exportación de carbón.



Se evidencia un indebido entendimiento de los hechos y de las pruebas aportadas, pues desde el principio del análisis de la glosa el Tribunal se refirió a estos gastos por demoras como «*penalidades*», cuando en realidad no tienen tal connotación, sino la de un ajuste al precio del flete contratado, explicado en el certificado de CMC.

Desconocimiento del descuento de IVA por importación de maquinaria pesada (\$52.426.648.000): La sentencia recurrida reiteró los argumentos de la DIAN para rechazar el descuento -*que ni de las declaraciones de importación, ni de las facturas, se podía establecer la calidad de maquinaria pesada de los bienes importados, y que los repuestos o partes no cumplían con las características de ser maquinaria pesada-*, y agregó que no costaba que la maquinaria importada tuviera como destino la industria básica minera, pese a que la Administración no cuestionó tal aspecto y lo aceptó explícitamente, pues el objeto social de la compañía es la explotación de carbón térmico en el complejo minero en La Guajira, como se desprende del certificado de existencia y representación legal.

El *a quo* incurrió en indebida valoración probatoria, al concluir que no constaba en el expediente la calidad de maquinaria pesada de los elementos importados. Las declaraciones de importación y las facturas se presentaron no para evidenciar que en ellas constara una leyenda que dijera «*maquinaria pesada*», sino para que la DIAN, y posteriormente la jurisdicción, pudieran comprobar que los elementos importados, descritos con subpartidas arancelarias y tipo, eran maquinaria pesada (*v.gr bulldozers, palas excavadoras de gran dimensión, camiones pesados para minería, retroexcavadoras, entre otros*), sin que fueran las únicas pruebas aportadas.

Para demostrar la improcedencia del rechazo del descuento de IVA tomado por la actora se aportaron: (i) las declaraciones de importación con las que se introdujeron al país los bienes que dieron lugar al pago del IVA; (ii) traducción al español de las facturas y sus respectivas órdenes de compra; (iii) los recibos de pago del IVA; (iv) una certificación del revisor fiscal sobre el registro contable del IVA pagado por la importación de la maquinaria pesada; (v) las certificaciones del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo en las que consta la calidad de maquinaria pesada para la industria básica minera de los bienes importados -*buldóceres, retroexcavadoras, camiones, palas, entre otros-* y, (vi) una relación con el detalle de los bienes, declaraciones, facturas, órdenes de compra, valores, IVA pagado, la certificación del ministerio asociada, y el centro de costos de su registro, entre otros.

Estos documentos muestran los bienes importados y el IVA pagado por importación. Dentro de dichos bienes importados, el IVA descontado en la declaración de renta está asociado en mayor medida a maquinaria de grandes dimensiones y, en menor medida, a partes y componentes incorporados y capitalizados en dicha maquinaria.

Así, de un análisis minucioso y aplicando la sana crítica, las pruebas presentadas evidencian que los equipos importados son maquinaria pesada. Aunque el Tribunal aceptó que algunos de los equipos importados son maquinaria pesada, y que no existe una formalidad especial requerida por el artículo 258-2 para que proceda el descuento del IVA pagado en su importación (*v.gr. un texto específico que indique en las declaraciones de importación que la mercancía importada es maquinaria pesada*), desconoció la totalidad del descuento, proponiendo un nuevo argumento, según el cual, no consta que la maquinaria estuviera destinada a la industria básica, o que en



los términos de la Ley 1450 de 2011, estuviera destinada al «*arranque del carbón*», hechos no refutados por la Administración.

Si bien las certificaciones del Ministerio de Comercio son un requisito para aplicar el artículo 428 del ET, y no para la procedencia del descuento del artículo 258-2 *ib.*, se allegaron para facilitar la labor judicial y llevar al convencimiento de que los elementos importados eran maquinaria pesada; sin embargo, el Tribunal las desestimó por ser requisito para la aplicación de otro tratamiento tributario, sin valorar el hecho de que las mismas prueban potencialmente que, bajo los criterios de clasificación de maquinaria, los elementos importados eran maquinaria pesada para la industria básica.

No es válido el argumento de la DIAN y del Tribunal para desconocer la procedencia del descuento, porque algunos de los elementos importados son *partes o repuestos* pues, bajo los preceptos legales vigentes, era válido solicitar el descuento del IVA pagado en la importación de partes y componentes, como de la maquinaria misma; no puede desconocerse el derecho a descontar la totalidad del IVA pagado, cuando está probado que \$42.790.705.086 corresponden a equipos completos catalogables como maquinaria pesada, y solo \$9.635.942.914 corresponde al IVA pagado en la importación de partes y componentes de dicha maquinaria. No existió un análisis riguroso del *a quo* cuando afirmó que, por existir algunas importaciones de *partes y repuestos*, se debe desconocer el descuento tributario, sin entrar a mencionar cuáles de los elementos importados eran partes o repuestos, y no maquinaria.

No hay fundamento legal para rechazar el IVA pagado y descontado en partes y componentes de maquinaria pesada pues, como lo reconoce el Consejo de Estado, aunque el tratamiento tributario que estableció el artículo 428 [e] del ET no es igual que el señalado en el artículo 258-2, el legislador consideró imprescindible que el aplicable a la maquinaria pesada se extendiera a sus elementos complementarios o accesorios. Ello tiene sentido en la medida en que, si se busca mediante incentivos fiscales crear condiciones idóneas para importar maquinaria que potencie la productividad exportadora del país, sería ilógico excluir de la aplicación de estos beneficios a las partes o componentes que garantizan la operación y, por ende, la productividad de la maquinaria pesada.

Tanto la DIAN como el Tribunal invocaron la definición de maquinaria pesada contenida en la Ley 1450 de 2011 y en el Decreto 2235 de 2012, para rechazar el descuento del IVA pagado en la importación de partes y componentes, y para cuestionar *-sin probar lo contrario-*, que la maquinaria importada tuviera como destino la industria básica de la minería, lo que constituye una incorrecta y equivocada aplicación de las referidas disposiciones, en la medida en que: (i) son posteriores al periodo en discusión y su aplicación viola el principio de irretroactividad de las normas; (ii) el ámbito de aplicación de tales disposiciones no se refiere a ningún precepto tributario, sino al control de actividades mineras ilegales, escenario ajeno a lo discutido y, (iii) el decreto mencionado trae una lista enunciativa, y no taxativa, de elementos que pueden considerarse maquinaria pesada.

Improcedencia de la sanción por inexactitud: No existe prueba que demuestre que se incluyeron datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados en el denuncia rentístico, en cuanto los valores discutidos corresponden a hechos



completos y veraces, soportados en la contabilidad, y el tratamiento fiscal que se dio en cada caso se fundamentó en la interpretación de la normativa vigente.

La imposición de la sanción, frente al descuento del IVA pagado en la importación de maquinaria pesada, es ilegal, porque no se debate la existencia de las operaciones de importación, o la calidad de maquinaria pesada de los bienes importados, sino el cumplimiento de ciertos requisitos que, a juicio de la DIAN y ahora del Tribunal, debían aplicarse para probar tal calidad. Esto constituye una diferencia de criterios en el derecho aplicable, situación que tiene como consecuencia legal la inaplicabilidad de sanción por inexactitud. Lo mismo ocurre en el caso de los ingresos no incluidos en la declaración, por no ser ingresos gravables con el impuesto sobre la renta, pues la Administración no cuestionó que dichos ingresos no sean constitutivos de renta, sino que exigió formalidades no previstas en la ley.

De haberse hecho una debida valoración probatoria en sana crítica, con observancia de los hechos debatidos, se hubiera llegado al convencimiento de la veracidad de los datos declarados. Los rechazos a la declaración de renta obedecieron a una indebida valoración de los hechos o de las pruebas por aspectos inconducentes y formales no exigidos por la ley, sin que exista prueba sumaria o cuestionamiento respecto de la veracidad de los factores declarados.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **actora** pidió revocar la sentencia de primera instancia y acceder a las súplicas de la demanda, insistiendo en los argumentos expuestos en el recurso de apelación¹³.

Agregó que esta Sección, en sentencia de 10 de marzo de 2022¹⁴, frente a un proceso adelantado entre las mismas partes, aceptó la procedencia del descuento del IVA pagado por la importación de la maquinaria pesada, al considerar que no es exigible que las pruebas que acreditan la importación de dichos bienes contengan requisitos formales que la ley no prevé, y que los repuestos y accesorios están cobijados por el beneficio, previo un análisis integral de las pruebas aportadas.

La **demandada** solicitó confirmar la sentencia apelada, reiterando, al efecto, los argumentos expuestos en la contestación de la demanda¹⁵ y el **Ministerio Público** no rindió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se decide la legalidad de los actos administrativos que modificaron la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2012, presentada por CARBONES DEL CERREJÓN LIMITED.

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la demandante y apelante única, se debe determinar si el *a quo* incurrió en una indebida valoración de las pruebas aportadas al proceso, para avalar la legalidad de la actuación acusada, la

¹³ Índice 18 en Samai.

¹⁴ Exp. 25133, CP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello

¹⁵ Índice 19 en Samai.



cual, adicionó ingresos, rechazó costos y gastos, desconoció el descuento tributario del IVA pagado en la importación de maquinaria pesada para industrias básicas, e impuso sanción por inexactitud.

Hechas las anteriores precisiones, se analizarán, en su orden, las modificaciones efectuadas en la actuación acusada.

Ingresos brutos operacionales

Se observa que, desde el requerimiento especial, la DIAN valoró esta glosa en \$12.079.045.000, en cuanto evidenció que los ingresos reportados en las declaraciones de ICA de Hatonuevo (*Guajira*) en el 2012, ascendieron a \$3.491.026.181.000, en tanto que los denunciados en renta fueron de \$3.478.947.136.000, considerando que la diferencia de dichas cifras debía sumarse a los ingresos reportados en la declaración de renta del año gravable 2012.

En la respuesta al requerimiento, conforme al certificado del revisor fiscal allegado, la actora explicó la conciliación contable y fiscal¹⁶ y los rubros no incluidos como ingresos gravados en la declaración de renta, precisando que excluyó: (i) \$2.986.775.429 por recuperación de gastos no deducibles en años anteriores por impuesto de timbre; (ii) \$13.555.245, por recuperación de provisiones de inventarios-materiales en exceso, y (iii) \$10.410.992.922, correspondiente a la diferencia en cambio sobre pasivos estimados en moneda extranjera por cierre de mina, en tanto no constituían ingreso conforme a los artículos 26 a 28 del ET. Asimismo, señaló que incluyó como ingreso fiscal \$1.332.278.736 por recuperación parcial de la deducción por inversión en activos fijos productivos, llevada en periodos anteriores.

En la liquidación de revisión, la Administración insistió en que los ingresos declarados en ICA debían ser los denunciados en renta, por lo que la diferencia detectada debía adicionarse como ingreso, sin entrar a objetar los rubros señalados por la sociedad, pero si la certificación del revisor fiscal, que no tuvo como prueba, en cuanto no se aportaron documentos que soportaran los ajustes efectuados.

La actora insiste que se trata de ingresos contables que no producen un incremento neto del patrimonio líquido de la compañía, y/o a ingresos no realizados en el período de su registro contable. Para ello, con el recurso de reconsideración incorporó sendas certificaciones del revisor fiscal, que fueron desestimadas por la DIAN y el *a quo*, en esencia, porque a estas no se allegaron soportes contables.

La recurrente cuestionó que el Tribunal circunscribiera la discusión a que, como no se anexaron soportes contables a los certificados de revisor fiscal, carezcan de valor probatorio, cuando los mismos cumplen las formalidades legales para el efecto, no contienen salvedad, dan cuenta de los registros y de que están soportados con comprobantes, los cuales fueron debidamente indicados e individualizados.

¹⁶ Fls. 1859-1860 c.a. 10.



Frente a la presunción de veracidad de las declaraciones tributarias establecida en el artículo 746 del ET¹⁷, la Sala ha dicho que es legal, en tanto el contribuyente no está exento de acreditar los hechos consignados en sus declaraciones tributarias, correcciones a las mismas o en las respuestas a requerimientos administrativos¹⁸; es decir, que dicha presunción admite prueba en contrario y que la autoridad tributaria, para asegurar el «efectivo cumplimiento de las normas sustanciales», puede desvirtuarla mediante el ejercicio de las facultades de fiscalización e investigación previstas en el artículo 684 *ib.*

Así pues, es a la autoridad tributaria a quien corresponde desvirtuar la veracidad de las declaraciones tributarias y de las respuestas a los requerimientos; y ante una comprobación especial o una exigencia legal, esto corresponde al contribuyente¹⁹.

Ahora bien, en cuanto al mérito probatorio de la certificación del contador público o del revisor fiscal *-una de las pruebas aportadas por la actora tanto en sede administrativa como judicial para desvirtuar las glosas propuestas por la Administración-*, el artículo 777 del ET señala que es prueba contable suficiente, sin perjuicio de la facultad que tiene la Administración de hacer las comprobaciones pertinentes. En consecuencia, la fuerza probatoria de la certificación dependerá de su contenido, y de la capacidad que tiene para probar el hecho investigado²⁰.

La Sala precisó²¹ que del referido artículo 777 surge que el documento debe contener la discriminación de las circunstancias estrictamente contables. Así las cosas, este tipo de certificados se enmarcan en la categoría de prueba documental y, por lo tanto, constituye un medio de prueba independiente. En todo caso, la Sección ha considerado que esta prueba debe contener «algún grado de detalle en cuanto a los libros, cuentas o asientos correspondientes a los hechos que pretenden demostrarse, para que la misma pueda tener la eficacia y suficiencia probatoria»²², porque la suficiencia que declara el artículo 777 del ET «no puede llegar al extremo de contener simples afirmaciones o enunciaciones, carentes de respaldo documental y/o contable»²³.

De ahí que se exija el cumplimiento de los siguientes requisitos: (i) expresar si la contabilidad se lleva de acuerdo con las normas aplicables; (ii) si los libros están registrados en la Cámara de Comercio; (iii) si reflejan la situación financiera del ente económico; (iv) debe tener algún grado de detalle en cuanto a los libros, cuentas o asientos correspondientes a los hechos que se pretenden demostrar y a sus comprobantes internos y externos y, (v) llevar al convencimiento del hecho que se

¹⁷ «Se consideran ciertos los hechos consignados en las declaraciones tributarias, en las correcciones a las mismas o en las respuestas a requerimientos administrativos, siempre y cuando que sobre tales hechos, no se haya solicitado una comprobación especial, ni la ley la exija».

¹⁸ Entre otras, sentencias del 1º de marzo de 2012, Exp. 17568, CP. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; del 7 de mayo de 2015, Exp. 20580, CP. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; del 13 de agosto de 2015, Exp. 20822, CP. Martha Teresa Ortiz de Rodríguez; del 25 de octubre de 2017, Exp. 20762 CP. Julio Roberto Piza Rodríguez y del 3 de mayo de 2018, Exp. 20727, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto.

¹⁹ Artículo 746 del ET.

²⁰ Sentencia del 14 de agosto de 2019, Exp. 22530, CP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez

²¹ Sentencia del 29 de septiembre de 2022, Exp. 25770, CP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

²² Entre otras, ver las sentencias del 30 de abril de 1998, Exp. 8725 CP. Delio Gómez Leyva; del 27 de noviembre de 1998, Exp. 9099, CP. Julio Enrique Correa Restrepo; del 15 de octubre de 1999, Exp. 9387, CP. Delio Gómez Leyva; del 20 de marzo de 2003, Exp. 12951, CP. Juan Ángel Palacio Hincapié; del 1 de abril de 2004, Exp. 13681, CP. María Inés Ortiz Barbosa y del 8 de julio de 2010, Exp. 16508, CP. William Giraldo Giraldo.

²³ Sentencia del 25 de noviembre de 2004, Exp. 14155, CP. María Inés Ortiz Barbosa, reiterada en las sentencias del 6 de agosto de 2014, Exp. 19288, CP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez y del 11 de junio de 2020, Exp. 26288, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto.



pretende probar, con sujeción a las normas que regulan el valor probatorio de la contabilidad²⁴.

Si bien los certificados de revisor fiscal que reúnan los requisitos enunciados constituyen prueba de los hechos en estos consignados, se advierte que en el caso concreto, los allegados por la contribuyente fueron rechazados por la DIAN y por el tribunal, pues a su juicio carecen de soportes, lo cual amerita un pronunciamiento sobre la existencia de estos.

Al revisar los certificados del revisor fiscal expedidos el 25 de mayo de 2016, que fueron presentados con el recurso de reconsideración y con la demanda, se observa que los mismos señalaron, de manera general, que:

«1. Para la emisión de la presente certificación he revisado los libros oficiales de contabilidad de Carbones del Cerrejón Limited en adelante la Sucursal, los cuales se generan por medio electrónico de acuerdo a lo estipulado por el Decreto Ley 019 de enero 10 de 2012, y que se encuentran debidamente administrados y custodiados por la Sucursal.

2. Para los efectos de la presente certificación he obtenido de la Gerencia la información que he considerado necesaria y he seguido los procedimientos aconsejados por las técnicas de interventoría de cuentas».

Respecto de cada ajuste explicado por la sociedad, se hizo constar lo siguiente:

- Gastos por impuesto de timbre por \$2.986.775.429²⁵:

«(...) 3. De acuerdo con libros oficiales y registros contables de los años 2009, 2010, 2011 y 2012, la Sucursal registró por concepto de “gasto de impuesto de timbre” en la cuenta corporativa No. 036-491-1-265, con código PUC equivalente 539590, los valores que se detallan a continuación:

Año	Cuenta Corporativa	Código PUC	Nombre	No. Comprobante o contrato	Valor impuesto de timbre (Gasto asumido)
2009	036-491-1-265	539590	Gasto impuesto de timbre	PRJ00029	\$ 1.266.904.071
2009	036-491-1-266	539590	Gasto impuesto de timbre	01122003	29.364.603
2009	036-491-1-267	539590	Gasto impuesto de timbre	00152006	18.646.490
2009	036-491-1-268	539590	Gasto impuesto de timbre	INDUSUR2	6.616.897
2010	036-491-1-269	539590	Gasto impuesto de timbre	PRJ00029	396.089.855
2010	036-491-1-270	539590	Gasto impuesto de timbre	01122003	7.291.140
2010	036-491-1-271	539590	Gasto impuesto de timbre	00152006	2.181.841
2011	036-491-1-272	539590	Gasto impuesto de timbre	PRJ00029	1.158.006.565
2012	036-491-1-273	539590	Gasto impuesto de timbre	PRJ00029	542.184.970
Total					3.427.286.432

4. De acuerdo con libros oficiales y registros contables del año 2012, la Sucursal registró por concepto de “recuperación de gastos operacionales” en la cuenta corporativa No. 036-300-1-013, con código PUC equivalente 425050, la suma de \$2.986.775.429, que corresponde a una reversión de impuesto de timbre asumidos como gastos en los años 2009, 2010, 2011 y 2012 como se detalla a continuación:

²⁴ Sentencias del 25 de septiembre de 2008, Exp. 15255, CP. Héctor J. Romero Díaz, del 16 de noviembre de 2017, Exp. 20529, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez, del 14 de marzo de 2019, Exp. 22241, CP. Milton Chaves García, del 15 de abril de 2021, Exp. 22920, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto y del 4 de noviembre de 2021, Exp. 24375, CP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello, entre otras.

²⁵ Fls. 5875-5876 c.a. 30, y 240-241 c.p. 1



Año	Cuenta Corporativa	Código PUC	Nombre	Comprobante contable No.	Valor impuesto de timbre (Gasto asumido)
2012	036-300-1-013	425050	Recuperación gastos operacionales	A000009281	\$ 844.602.398
2012	036-300-1-013	425050	Recuperación gastos operacionales	A000009281	19.576.402
2012	036-300-1-013	425050	Recuperación gastos operacionales	A000009281	12.430.993
2012	036-300-1-013	425050	Recuperación gastos operacionales	A000009281	4.411.265
2012	036-300-1-013	425050	Recuperación gastos operacionales	A000009663	396.089.855
2012	036-300-1-013	425050	Recuperación gastos operacionales	A000009663	7.291.140
2012	036-300-1-013	425050	Recuperación gastos operacionales	A000009663	2.181.841
2012	036-300-1-013	425050	Recuperación gastos operacionales	A000009663	1.158.006.565
2012	036-300-1-013	425050	Recuperación gastos operacionales	A000009663	542.184.970
Total					2.986.775.429

5. Estos gastos fueron imputados en las declaraciones de retención en la fuente No. 3507723811456 y 3507737703677 de los meses de mayo y diciembre de 2012 respectivamente.

6. Sin perjuicio de las limitaciones establecidas por las normas legales y contables para el ejercicio de la revisoría fiscal, el alcance de mi trabajo en lo que se refiere a esta certificación se limita únicamente al cruce de los valores incluidos contra los registros contables que me ha suministrado la Sucursal. [...]».

Se advierte que el anterior certificado de revisor fiscal reúne los requisitos para su admisibilidad como prueba, y que la información en este contenida -que no fue desvirtuada por la Administración- lleva al convencimiento del hecho que se pretende probar, en cuanto detalla los registros contables efectuados por la compañía y los soportes de cada uno de ellos, información que permite concluir que el impuesto de timbre causado en años anteriores y en el periodo discutido, fue llevado al gasto -cuenta 539590- como no deducible por disposición legal, y su recuperación, como un ingreso no operacional -cuenta 425050 reintegro de costos y gastos-. Asimismo, obra en el expediente el soporte contable que da cuenta del registro efectuado por este concepto en cuantía de \$2.986.775.429²⁶, documento allegado en respuesta al correo electrónico del 4 de marzo de 2015²⁷, por el cual se dio alcance al requerimiento ordinario de 30 de diciembre de 2014²⁸.

Así, los anteriores medios probatorios demuestran que la recuperación del gasto del impuesto de timbre no fue llevada como deducible en años anteriores y no constituye un ingreso gravable del periodo en discusión.

- Provisión de inventarios por \$13.555.245²⁹:

«(...) 3. De acuerdo con libros oficiales y registros contables del año 2002, la Sucursal registró en el mes de diciembre con el comprobante de contabilidad No. A000002284 por concepto de "gastos de provisión de materiales en excesos" en la cuenta corporativa No. 9364000569, con código PUC equivalente 539595, la suma de \$6.014.554.499.

4. De acuerdo con libros oficiales y registros contables del año 2012, la Sucursal reversó parcialmente el gasto de provisión de materiales en exceso mencionado en el numeral anterior, en \$13.555.245 y lo registró como se detalla a continuación:

Tipo	Cuenta Corporativa	Código PUC	Valor
Crédito	9363000569	425035	\$ (13.555.245)
Débito	2255000569	149910	\$ 13.555.245

²⁶ Fl. 121 c.a. 1

²⁷ Fl. 115 c.a. 1

²⁸ Fls. 14-15 c.a. 1

²⁹ Fl. 5878 c.a. 30, y 243 c.p. 1



5. Sin perjuicio de las limitaciones establecidas por las normas legales y contables para el ejercicio de la revisoría fiscal, el alcance de mi trabajo en lo que se refiere a esta certificación se limita únicamente al cruce de los valores incluidos contra los registros contables que me ha suministrado la Compañía. [...]».

Esta certificación también reúne los requisitos para ser tenida como prueba, pues da cuenta del registro contable efectuado en el año 2002 -no desvirtuado por la Administración-, con el cual se constituyó la aludida provisión, y su reversión parcial en el periodo discutido por \$13.555.245, al reconocer un débito en la cuenta 1499110 -diferencia para inventario físico³⁰, y un crédito por el mismo valor en la cuenta 425035 -recuperación de provisiones³¹. Al igual que el gasto por concepto de impuesto de timbre, se allegó el soporte contable del registro efectuado en el año discutido³², con lo cual se infirma la adición de ingresos por este concepto.

- Diferencia en cambio por \$10.410.992.922³³:

«(...) 3. De acuerdo con libros oficiales y registros contables al 31 de diciembre de 2012, la Sucursal tenía registrado un pasivo estimado para cierre de mina por valor de \$113.938.678.028 en la cuenta corporativa No. 5883092 con código PUC equivalente No. 260595.

4. De acuerdo con libros oficiales y registros contables al 31 de diciembre de 2012, la Sucursal registró por concepto de ingreso por diferencia en cambio en la cuenta corporativa No. 0971102, con código PUC equivalente 421020, un valor de \$10.410.992.922, el cual es originado por la provisión estimada del pasivo de cierre de mina mencionado en el numeral 3 de la presente certificación. Esta diferencia en cambio registrada mensualmente se detalla a continuación:

Mes	Cuenta Corporativa	Código PUC	Comprobante contable No.	Valor en pesos
Enero	0971102	421020	AJCD120101 AJCD120102	\$ 7.615.354.598
Febrero	0971102	421020	AJCD120201	2.819.507.168
Marzo	0971102	421020	AJCD120301	- 1.446.451.931
Abril	0971102	421020	AJCD120401	1.842.078.016
Mayo	0971102	421020	AJCD120501	- 3.975.952.647
Junio	0971102	421020	AJCD120601	2.579.625.288
Julio	0971102	421020	AJCD120701	- 263.750.723
Agosto	0971102	421020	AJCD120801	- 2.475.199.097
Septiembre	0971102	421020	AJCD120901	1.788.969.839
Octubre	0971102	421020	AJCD121001	- 1.752.569.852
Noviembre	0971102	421020	AJCD121101	713.678.428
Diciembre	0971102	421020	AJCD121201	2.965.703.835
Total				\$ 10.410.992.922

5. Sin perjuicio de las limitaciones establecidas por las normas legales y contables para el ejercicio de la revisoría fiscal, el alcance de mi trabajo en lo que se refiere a esta certificación se limita únicamente al cruce de los valores incluidos contra los registros contables que me ha suministrado la Compañía [...]».

La actora afirma que el ingreso por diferencia en cambio se originó en un pasivo estimado -en moneda extranjera por posibles gastos futuros de cierre de mina-, que no

³⁰ «Por venta o realización de inventarios sobre los cuales se había constituido provisión».

³¹ «Por los reintegros de provisiones».

³² Fl. 122 vto. c.a. 1

³³ Fls. 5880-5881 c.a. 30, 245-246 c.p. 1



incidió en la determinación del patrimonio líquido, por lo que no cumple los requisitos de los artículos 27 y 28 del ET, pues solo tiene reconocimiento contable, y no fiscal.

Como lo ha precisado la Sala³⁴, el concepto de pasivo estimado se opone al concepto de deuda vigente contemplado en los artículos 282 y 283 del ET. Lo anterior es acorde con el artículo 52 del Decreto 2649 de 1993, por cuanto los pasivos estimados no reconocen deudas vigentes y ciertas a cargo del ente económico, sino se limitan a calcular o estimar un valor para cubrir contingencias, entendidas por esa disposición como *«una condición, situación o conjunto de circunstancias existentes, que implican duda respecto a una posible ganancia o pérdida por parte de un ente económico, duda que se resolverá en último término cuando uno o más eventos futuros ocurran o dejen de ocurrir»*.

En relación con los pasivos estimados y provisiones, la Sección señaló en sentencia del 2 de marzo de 2016³⁵, que *«En virtud de los principios contables de realización, prudencia y causación, los pasivos estimados y las contingencias probables deben reconocerse contablemente mediante provisiones, con el fin de ser cubiertos cuando se presenten. Este reconocimiento contable de pasivos estimados debe realizarse como resultado de un hecho económico que genera una obligación de hacer o dar a cargo del ente, pero que por razones temporales o por depender de un hecho futuro, no se conoce su cuantía definitiva, como ocurre con las obligaciones pensionales»*³⁶.

Por otra parte, la descripción de la cuenta 26, contenida en el Decreto 2650 de 1993 -sobre pasivos estimados y provisiones-, se refiere a estos como *«valores provisionados por el ente económico por concepto de [...] multas, sanciones, litigios, indemnizaciones, demandas, imprevistos [...]»*. Se precisa que el pasivo estimado se registró en la cuenta contable 260595, según el comprobante de contabilidad GLSO0971102³⁷.

Conforme a las anteriores consideraciones, se concluye que la diferencia en cambio por \$10.410.992.922, al estar asociada a un pasivo estimado en moneda extranjera por posibles gastos futuros de cierre de mina, no responde a un ingreso fiscal, siendo improcedente su adición como ingreso gravado con el impuesto sobre la renta.

Así, las pruebas aportadas al proceso, en especial, las certificaciones del revisor fiscal, cuyo contenido no fue infirmado por la DIAN -quien se limitó a argumentar la falta de soportes de estas y omitió el deber de valorar su contenido, desvirtúan la adición de ingresos efectuada por la Administración. Prospera el cargo de apelación.

Costos de ventas

En la actuación acusada se rechazó la suma de \$10.211.032.000, por cuanto Indumil certificó un valor inferior al declarado por la actora, asociado al contrato de coproducción de agentes voladura suscrito entre esas partes.

Para la actora no hubo correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación de revisión porque, mientras en el acto previo se desconocieron los costos asociados al contrato de coproducción suscrito con Indumil, por \$10.211.032.000, al no coincidir con los informados por esta última entidad, la

³⁴ Sentencia del 29 de agosto de 2018, Exp. 21349, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez.

³⁵ Exp. 20936, CP. Jorge Ramírez Ramírez

³⁶ Reiterada en la sentencia del 10 de marzo de 2016, Exp. 21099, CP. Jorge Ramírez Ramírez.

³⁷ Fl. 119 c.a. 1



liquidación de revisión consideró que lo que generó el rechazo fue el contrato celebrado entre la actora y su vinculada Carbones del Cerrejón Zona Norte SA.

El artículo 703 del ET prevé que, de manera previa a la expedición de la liquidación de revisión, la Administración debe enviar al contribuyente un requerimiento especial que contenga todos los puntos que se proponga modificar, con la explicación de las razones en las que se sustenta.

Como lo ha precisado la Sala³⁸, el artículo 711 del ET³⁹ exige que la liquidación oficial guarde correspondencia con los **hechos** contemplados en el requerimiento especial o su ampliación, pues en el acto preparatorio se fijan por primera vez los puntos que se consideran inexactos en la declaración. Este principio también debe ser acatado en la resolución que resuelve el recurso de reconsideración, debido a que agota la vía administrativa y, por lo tanto, debe guardar coherencia con los **hechos** controvertidos en la actuación administrativa.

Asimismo, ha señalado⁴⁰ que «*la relación, enlace o concatenación que se exige respecto de esos actos jurídicos se debe derivar de los “hechos” de manera que, si los reportados en el denuncia privado son los mismos glosados en el requerimiento especial y en la liquidación oficial, no se configura la violación del principio de correspondencia*».

La congruencia entre el acto previo y el definitivo se refiere pues, a los hechos que sirven de fundamento a la Administración para modificar la declaración privada del contribuyente.

Se observa que en el requerimiento especial⁴¹, la DIAN propuso desconocer costos de ventas por las transacciones celebradas con la Industria Militar -Indumil-, en \$10.211.032.000. Para llegar a esa conclusión, aludió tanto a la certificación emitida por dicha entidad, como a la expedida por el revisor fiscal de la actora, así:

«En virtud de Auto Comisorio No. 695 de fecha 7 de mayo de 2015, realizado con el tercero INDUSTRIA MILITAR INDUMIL (...) se allegó al expediente Certificación del Sub Gerente Financiero en la cual se advierte: (...).

El total de operaciones y transacciones realizadas con CARBONES DEL CERREJON LIMITED, asciende a la suma de \$49.933.746.351,00 (...).

De otra parte, dentro de la información suministrada por el contribuyente de fecha 11 de mayo de 2015 (...) se allegó certificación del Revisor Fiscal (...) en la que se certifica lo siguiente (...)

3. Que la sucursal mantiene operación conjunta con la compañía Cerrejón Zona Norte S.A. (...) para el desarrollo del Contrato de Asociación para la explotación y comercialización del carbón existente en el “Área B” del yacimiento carbonífero del Cerrejón Zona Norte; como producto de este contrato, cada asociado debe asumir en porcentajes iguales de un 50% todos y cada uno de los gastos y erogaciones de la operación minera del “Área B” (...). El operador de la mina es Carbones del Cerrejón Limited (Sucursal en Colombia), quien efectúa la distribución mensual a cada asociado

³⁸ Sentencia del 18 de marzo de 2021, Expediente 23743, CP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello, reiterada en la sentencia del 10 de junio de 2021, Exp. 24283, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto.

³⁹ Art. 711 ET. «*La liquidación de revisión deberá contraerse exclusivamente a la declaración del contribuyente y a los hechos que hubieren sido contemplados en el requerimiento especial o en su ampliación si la hubiere*».

⁴⁰ Sentencia del 21 de febrero de 2019, Exp. 22510, CP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, que reiteró la sentencia del 10 de marzo de 2011, Exp. 17075, CP. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

⁴¹ Fl. 1715 c.a. 9



tanto de los gastos como de los ingresos generados por actividades complementarias. (...).

4. Que de acuerdo con los registros contables y los detalles por centros de costos entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2012, y en consideración del convenio de asociación con INDUMIL para la coproducción de agentes de voladura en plantas de emulsiones de Cerrejón:

a) Los costos asociados a la coproducción de agentes de voladura en la planta de emulsiones de Cerrejón registrado en la contabilidad de la operación conjunta 100% antes de la distribución a su socio Cerrejón Zona Norte S.A. para el periodo en mención fueron de \$70.355.809.947⁴² (...)

Conforme a las cifras certificadas se procede a establecer lo siguiente:

PERSONA JURÍDICA QUE CERTIFICA	VALORES CERTIFICADOS	PARTICIPACIÓN DEL 50% DEL CONTRIBUYENTE
INDUMIL	49.933.746.351	24.966.873.000
CARBONES DEL CERREJON LIMITED	70.355.809.947	35.177.905.000
DIFERENCIA A DESCONOCER		10.211.032.000

En suma, en atención a la diferencia establecida se procede a desconocer la suma de \$10.211.031.798,00. (...).

Con la explicación del Revisor Fiscal y teniendo en cuenta que esta es prueba contable de acuerdo con el artículo 777 del Estatuto Tributario es claro que las operaciones realizadas por la industria militar fueron registradas contablemente y solicitadas fiscalmente como costo de acuerdo a la proporción que el mismo profesional está certificando (...) frente a la certificación que expide la industria militar, la cual constituye prueba testimonial de conformidad con el artículo 750 del Estatuto Tributario, esta demuestra que el valor de la operación con INDUMIL fue inferior a la que la sociedad investigada certifica, contabiliza y solicita en su declaración de renta; por lo tanto, **la distribución que se debe realizar de este costo de conformidad con lo previsto en el contrato de operación conjunta celebrado entre CARBONES DEL CERREJÓN LIMITED y CARBONES DEL CERREJON ZONA NORTE (CZN) debe aplicarse sobre el valor que certifica la industria militar generando la diferencia arriba señalada como costo impropcedente**». Se resalta.

La actora, en respuesta a dicho acto, indicó que los costos cuestionados estaban asociados exclusivamente al contrato de coproducción Planta Norte Cerrejón-Indumil, que El Cerrejón -actuando como operador de los contratos mineros en los que su asociado es Cerrejón Zona Norte SA-, celebró con INDUMIL un «acuerdo para la producción conjunta de emulsiones entre la Industria Militar y Cerrejón», y que⁴³ «(...) según la planeación anual que efectúan las partes asociadas, la producción del respectivo periodo se distribuye a cada parte e igualmente se distribuyen a cada una de ellas los costos asociados a dicha producción. (...) Durante el año 2012, la totalidad de la producción y sus costos asociados se distribuyeron en un 100% a CERREJÓN».

La glosa propuesta sobre el rechazo de los costos de ventas fue replicada en la liquidación de revisión, la cual, luego de resumir los argumentos de la respuesta al acto de trámite, señaló que estos no se ajustan a los fundamentos del rechazo, pues la DIAN no desconocía las transacciones en las que incurrió la actora en desarrollo del contrato de coproducción, sino la distribución de los costos incurridos del bien

⁴² Esta cifra fue corregida con posterioridad mediante otro certificado precisándose que la suma es de \$70.335.809.947.

⁴³ Fl. 1804 c.a. 10



denominado emulsión, conforme al contrato celebrado entre esta y Carbones del Cerrejón Zona Norte. Precisó que, «(...) Como CARBONES DEL CERREJON ZONA NORTE (CZN) para el desarrollo de su objeto social requirió de la emulsión que el operador produjo en desarrollo del contrato de coproducción, (...), no le asiste razón a la sociedad que tenga derecho a solicitar el 100% de los costos incurridos como lo afirma la apoderada (...). El valor del costo de la Emulsión fue suministrado por el propio contribuyente (...) por lo tanto la comprobación de que el costo es superior no puede inferirse que fue error de la Administración al no tener en cuenta las certificaciones aportadas por INDUMIL a las cuales la actora hizo alusión en la respuesta al requerimiento».

Agregó que la actora, como operadora del contrato de coproducción, debía llevar una cuenta conjunta para registrar los costos, gastos, pagos, inversiones y obligaciones que se efectuaran y contrajeran para el desarrollo de la producción conjunta, refiriéndose a dicha cuenta y al procedimiento contable establecido en el contrato para efectos de dicho registro. La resolución que desató el recurso de reconsideración reiteró, en esencia, lo expuesto en el requerimiento especial y en la liquidación de revisión.

De lo expuesto se evidencia que los motivos del requerimiento especial no difirieron de lo expresado en la liquidación de revisión, pues a partir de las certificaciones aportadas y valoradas como prueba, y con base en la explicación del revisor fiscal de la actora sobre el contrato de coproducción y la distribución de los costos entre los asociados, la Administración consideró que el valor se debió distribuir de manera proporcional (50 %) conforme al valor certificado por Indumil, sin que la mención al manejo de la cuenta conjunta, argumento adicional para mantener la glosa, implicara un cambio fáctico, lo cual no desconoce el principio de correspondencia, ya que, como lo ha sostenido la Sala⁴⁴, lo que está vedado es incluir hechos nuevos o glosas diferentes de las propuestas en el requerimiento especial, lo cual no ocurrió, porque en el acto preparatorio, en la liquidación de revisión y en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, se mantuvo la glosa tendiente a desconocer costos de ventas por \$10.211.032.000.

Bajo el anterior contexto, la actuación administrativa no desconoció el principio de correspondencia, ni los derechos al debido proceso y a la defensa de la demandante, toda vez que la glosa propuesta en el requerimiento especial se mantuvo en la liquidación oficial de revisión y en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración. No prospera el cargo.

Ahora bien, son hechos probados y no controvertidos por las partes, que Indumil y la actora celebraron un «Acuerdo para la Producción Conjunta de Emulsiones y Agentes de Voladura⁴⁵», y que Cerrejón Zona Norte SA o CZN SA, es titular del 50 % de los derechos de exploración y explotación sobre la Zona Norte del Cerrejón⁴⁶.

Frente a los **costos de producción**, que es el aspecto discutido, se advierte que en la cláusula décima del referido acuerdo se pactó lo siguiente:

«CLÁUSULA DÉCIMA. - PARTICIPACIÓN EN LOS COSTOS DE PRODUCCIÓN. En desarrollo de la Operación Conjunta que las partes adelantarán en virtud de la asociación

⁴⁴ Sentencias del 2 de febrero de 2012, Exp. 16760, CP Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, del 1 de junio de 2016, Exp. 20276, CP. Marha Teresa Briceño de Valencia y del 11 de junio de 2020, Exp. 22269, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto.

⁴⁵ Fls. 67 a 83 c.a. 1

⁴⁶ Fl. 68 vto. c.a. 1



que constituyen para la fabricación de Emulsiones o Agentes de Voladura que en el futuro acuerden cada una de ellas participará en los costos de producción incurridos por dicha Operación Conjunta, bajo las siguientes reglas:

10.1. Los costos se asumirán por las partes en proporción al volumen de Emulsiones o Agentes de Voladura que les sea distribuido por la Producción Conjunta determinados en los planes de producción [...].

10.2 El esquema de costos y su distribución comprende todos aquellos costos y gastos en que incurra la Producción Conjunta de emulsiones, incluidos en el presupuesto de gastos, tales como los que se indican en el Anexo D del presente documento. [...]. Se resalta.

La DIAN, en desarrollo de la investigación adelantada a la actora, profirió el Requerimiento Ordinario 312382015000167 de 22 de mayo de 2012⁴⁷, en el que le solicitó a la Industria Militar – Indumil:

«7. Indicar si durante el año 2012 la INDUSTRIA MILITAR INDUMIL celebró o sostuvo transacciones con la compañía CARBONES DEL CERREJÓN LIMITED (...) en caso afirmativo, indicar en que consistían las transacciones y mediante qué contrato o contratos, su objeto, funcionamiento y valor de las mismas.

8. Allegar relación de las operaciones realizadas en el año 2012 con CARBONES DEL CERREJÓN LIMITED ingresos, costos, gastos, retenciones en la fuente, procesos administrativos relacionando las cuentas PUC (...).

14. Certificar los valores pagados durante el año 2012 por parte de CARBONES DEL CERREJON LIMITED a INDUMIL relacionada con el Acuerdo PARA LA OPERACIÓN DE LA PLANTA DE INTERCOR PARA LA FABRICACIÓN DE EXPLOSIVOS RESISTENTES AL AGUA. Los referidos valores deberán ser discriminados en forma mensual indicando concepto, producción, cantidad, porcentajes pactados y demás aspectos relevantes para el cálculo de las sumas recibidas por parte de la compañía mencionada». Se resalta.

El 25 de mayo de 2015, Indumil emitió una primera respuesta (identificada con el número 01.677.318), en la que se refirió a los citados puntos 7 y 8, así⁴⁸:

«Punto 7. (...). La Industria Militar durante el año 2012 sostuvo relaciones comerciales con la compañía CARBONES DEL CERREJON LIMITED (...) cuyo objeto fue la prestación de Asistencia Técnica por parte de Indumil en la producción por parte de Cerrejón de mezclas explosivas resistentes al agua para proveer sus necesidades de explosivos en los proyectos carboníferos ubicados en el complejo minero del Cerrejón. Punto 8. (...). Anexo 1 con la información solicitada (...).»

En el aludido anexo 1, se relacionaron las facturas de venta expedidas por Indumil a la actora durante el año 2012, por concepto de: «servicio participación – coproducción emulsión, explosivos, accesorios de voladura, y servicio supervisión- importación», por un total de \$56.452.088.785 que, restado el IVA de \$6.518.342.434, arrojó la suma de \$49.933.746.351, cifra que tuvo en cuenta la Administración para determinar el costo que, a su juicio, podía deducir la actora, esto es, el 50 % de ese monto (\$24.966.873.000), concepto que, al confrontarlo con el informado por la sociedad (\$70.355.809.947), el cual dividió en dos (\$35.177.905.000), arrojó la diferencia que es objeto de rechazo (\$10.211.032.000).

⁴⁷ Fls. 272 a 274 c.a. 2

⁴⁸ Fls. 536, y 554 a 556 c.a. 3



El 16 de junio de 2015, Indumil allegó una segunda respuesta (*identificada con el número 01.680.537*) en la que complementó la información solicitada en el requerimiento del 22 de mayo de 2015, así⁴⁹:

«(...) referenciamos las respuestas de los puntos del 1 al 13 de la información entregada mediante oficio No. 01.677.318 del 22 de mayo de 2015, en respuesta al Auto Comisorio No. 695 del 7 de mayo de 2015 y **complementamos la información solicitada así:**

8. Allegar relación de las operaciones realizadas en el año 2012 con CARBONES DEL CERREJÓN LIMITED ingresos, costos, gastos, retenciones en la fuente, procesos administrativos relacionando las cuentas PUC.

Se complementa con las transacciones comerciales realizadas por la venta de explosivos fabricados en la planta operada en coproducción con la compañía Servicios y Suministros Mineros de Colombia ubicada en la zona sur del complejo minero del Cerrejón, servicio de bodega y permiso de porte de armas según el anexo No 1.

14. Certificar los valores pagados durante el año 2012 por parte de CARBONES DEL CERREJÓN LIMITED a INDUMIL relacionada con el Acuerdo PARA LA OPERACIÓN DE LA PLANTA DE INTERCOR PARA LA FABRICACIÓN DE EXPLOSIVOS RESISTENTES AL AGUA.

La certificación se encuentra en el anexo No. 2»

En el anexo 1 «RELACIÓN DE LAS FACTURAS DE VENTA EXPEDIDAS A LA FIRMA CARBONES DEL CERREJÓN LIMITED (...) DE LA COPRODUCCIÓN CON LA COMPAÑÍA SUMINISTROS Y SERVICIOS MINEROS DE COLOMBIA PLANTA SUR PROPIEDAD DEL CERREJÓN, SERVICIO DE BODEGAJE Y PERMISO DE PORTE DE ARMAS», se indicó un valor total de \$48.938.971.957, que descontado el IVA de \$5.772.732.348, arrojó un resultado de \$43.166.239.609.

Y en el anexo 2 se relacionaron los valores pagados por la actora a Indumil por el «SERVICIO DE SUPERVISIÓN DE LA FABRICACIÓN DE EXPLOSIVOS RESISTENTES AL AGUA (...) AÑO 2012» por un valor total de \$2.539.561.480.

En suma, los valores certificados por Indumil por las transacciones comerciales realizadas con la actora, ascendieron a \$95.639.547.440:

CERTIFICACIONES INDUMIL					
RESPUESTA		TOTAL	IVA	TOTAL SIN IVA	FL
NÚMERO	FECHA				
01.677.318 - anexo 1	25-05-15	56.452.088.785	6.518.342.434	49.933.746.351	554 a 556
01.680.537 - anexo 1	16-06-15	48.938.971.957	5.772.732.348	43.166.239.609	1484
01.680.537 - anexo 2	16-06-15	2.539.561.480	-	2.539.561.480	1485
TOTAL				95.639.547.440	

Ahora bien, la actora allegó en vía administrativa y judicial la certificación expedida por el revisor fiscal de la compañía, en la que se hizo constar⁵⁰:

«(...) 4. De acuerdo con registros contables y los detalles por centros de costos entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2012, y en consideración al acuerdo de producción conjunta celebrado con INDUMIL para la coproducción de agentes de voladuras en la planta norte, los costos asociados a dicha coproducción registrados en la contabilidad de la operación conjunta antes de la distribución a

⁴⁹ Fls. 1482 a 1485 c.a. 8

⁵⁰ Fls. 5883 a 5885 c.a. 30, y 248 a 253 c.p. 1



Cerrejón Zona Norte S.A., para el período en mención fueron de \$70.335.809.947, como se detallan a continuación:

Centro de costos	Descripción	Valor
XPMABPX	Planta de Emulsión	1.938.915.052
XPMOPBPX	Planta de Emulsión	64.191.533.629
XPMOPBPE	Personal Indumil Empleados	426.510.804
XPMOP11A	Superintendencia Perforación y Voladura	126.493.553
XNMSE69A	Protección Mina Norte	282.497.336
XCMSS3X	Servicios Generales	97.267.027
XCROPFLX	Locomotoras	464.009.092
	Comisiones canceladas a Indumil	2.808.583.454
	Total costos	70.335.809.947

5. De acuerdo con libros oficiales y registros contables del 2012, los costos mencionados en el numeral anterior fueron pagados en su mayoría a terceros y a INDUMIL en una menor proporción como se detalle en el Anexo 1 "Detalles costos asociados a planta de emulsión pagados a terceros" a la presente certificación.

6. De acuerdo con los libros oficiales y registros contables a 31 de diciembre de 2012, los costos presentados en el numeral 4 a la presente certificación, fueron distribuidos proporcionalmente con su asociado Cerrejón Zona Norte S.A., según la participación en las diferentes zonas de explotación minera de cada una. Esta distribución mensual se detalla a continuación:

Mes	% CZN	Costos distribuidos a CZN	% CDC	Costos distribuidos a CDC	Total costos
Enero	33,16%	\$ 1.617.467.766	66,84%	\$ 3.260.999.949	\$ 4.877.767.715
Febrero	36,46%	2.347.924.865	63,54%	4.091.803.261	6.439.728.126
Marzo	36,76%	2.387.049.587	63,24%	4.106.556.447	6.493.606.034
Abril	36,78%	1.999.455.651	63,22%	3.436.802.248	5.436.257.899
Mayo	36,12%	1.656.169.253	63,88%	2.929.016.939	4.585.186.192
Junio	28,72%	1.579.224.309	71,28%	3.919.467.643	5.498.691.952
Julio	36,88%	2.216.032.113	63,12%	3.792.731.743	6.008.763.856
Agosto	36,04%	2.079.067.850	63,96%	3.689.710.888	5.768.778.738
Septiembre	36,46%	1.995.873.053	63,54%	3.478.271.399	5.474.144.452
Octubre	35,84%	1.750.268.388	64,16%	3.133.292.953	4.883.561.341
Noviembre	36,63%	1.703.356.318	63,37%	2.946.811.108	4.650.167.426
Diciembre	36,24%	2.685.591.562	63,76%	4.724.981.200	7.410.572.762
Total		\$ 24.017.480.713		\$ 43.509.745.778	\$ 67.527.226.493
Comisión Indumil					2.808.583.454
Total con comisión a Indumil					\$ 70.335.809.947

7. Según libros oficiales y registros contables del año 2012, la Sucursal registró los costos que a ella correspondían en las cuentas que se detallan a continuación:



Mes	Cuenta Corporativa	Código PUC	Valor
Enero	(...)	133298	299.480.307
	(...)	158898	2.960.819.642
Febrero	(...)	133298	300.672.665
	(...)	158898	3.791.130.596
Marzo	(...)	133298	289.990.974
	(...)	158898	3.816.565.473
Abril	(...)	133298	319.068.821
	(...)	158898	3.117.733.427
Mayo	(...)	133298	276.488.901
	(...)	158898	2.652.528.038
Junio	(...)	133298	336.493.247
	(...)	158898	3.582.974.396
Julio	(...)	133298	287.434.369
	(...)	158898	3.505.297.374
Agosto	(...)	133298	257.123.013
	(...)	158898	3.432.587.875
Septiembre	(...)	133298	256.856.394
	(...)	158898	3.221.415.005
Octubre	(...)	133298	350.110.648
	(...)	158898	2.783.182.305
Noviembre	(...)	133298	288.758.224
	(...)	158898	2.658.052.884
Diciembre	(...)	133298	412.202.684
	(...)	158898	4.312.778.516
Total			43.509.745.778

Del anterior acervo probatorio se establece que la DIAN, para desconocer la suma de \$10.211.032.000, acudió a la información de una sola de las certificaciones emitidas por Indumil para cuantificar la glosa, **en la cual se relacionaron diversos conceptos de facturación o transacciones** y, con base en lo señalado por el revisor fiscal, dividió el valor certificado en dos. De haber tenido en cuenta la información contenida en las dos respuestas dadas por la Indumil, habría concluido que el valor total de las transacciones comerciales durante el año 2012 ascendía a \$95.639.547.440, cifra superior a la contabilizada y declarada por la actora.

Asimismo, se advierte que de la certificación del revisor fiscal solo tuvo en cuenta que cada asociado debía asumir en porcentajes iguales (50 %), todos y cada uno de los gastos y erogaciones de la operación minera, sin advertir que, conforme a lo pactado en el acuerdo de coproducción, los costos se asumirían en proporción al volumen de emulsiones o agentes de voladura, según la participación en las diferentes zonas de explotación minera, aspecto que aparece detallado en la certificación del revisor fiscal.

Igualmente y contrario a lo señalado por el *a quo*, la certificación del revisor fiscal da cuenta de la forma como se distribuyeron los costos, la proporción de cada una de las sociedades intervinientes conforme a lo estipulado en el acuerdo de coproducción, las cuentas en las que se contabilizaron dichos costos (133298 y 158898), información que, por lo demás, no fue controvertida por la Administración, en cuanto se limitó a rechazar los costos por las transacciones realizadas con Indumil, con base en una sola de las certificaciones expedidas por esa entidad.

Así las cosas, la Sala encuentra improcedente el rechazo de los costos de ventas. Prospera el cargo.



Gastos operacionales de ventas

La DIAN desconoció \$2.396.004.000, correspondientes a los pagos realizados por la actora a CMC – *Coal Marketing Company Limited*, en cumplimiento del contrato de representación de ventas suscrito con dicha compañía, y que esta denominó «*demoras en el embarque*», en cuanto consideró que dichas erogaciones no reúnen los requisitos del artículo 107 del ET, en razón a que no se probó que hubieran redundado positivamente en la obtención de renta y porque, a su juicio, son una forma de resarcir motivos de incumplimiento que no pueden asimilarse a expensas necesarias para la actividad productora de renta. Al respecto, se afirmó en la liquidación de revisión que «[...] *aceptar lo pretendido por la actora equivale a admitir que la responsabilidad de CERREJON sea trasladada a la administración para que le permita deducir este pago de su renta vía deducción, trasladando al Estado el costo de su falta de diligencia y cuidado, lo que contraviene el ordenamiento legal [...]*»⁵¹.

El *a quo* avaló el rechazo del gasto por considerar que, como los pagos efectuados por la actora corresponden al incumplimiento de las obligaciones contractuales establecidas en el referido contrato, tienen una naturaleza indemnizatoria y, por lo mismo, no guardan relación con la actividad productora de renta.

La recurrente considera que el Tribunal valoró indebidamente las pruebas y los hechos relacionados con esta glosa, lo que significó que equiparara un ajuste al costo de transporte del carbón, con una penalidad de carácter indemnizatorio.

El artículo 107 del ET establece que son deducibles las expensas realizadas durante el año o periodo gravable en el desarrollo de cualquier actividad productora de renta, siempre que (i) tengan relación de causalidad, (ii) sean necesarias y (iii) proporcionadas de acuerdo con cada actividad.

En sentencia del 26 de noviembre de 2020⁵², la Sala estableció las reglas de unificación en torno al contenido y alcance de dichos requisitos, las cuales han sido aplicadas en diversos pronunciamientos⁵³.

Conforme a dichas reglas, cumplen el requisito de necesidad las expensas 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*», circunstancia que puede valorarse a partir de «*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*» (regla 2); al tiempo que son proporcionales las erogaciones que, bajo un criterio comercial, sean razonables según «*la situación económica del contribuyente y el entorno de mercado en el que desarrolla su actividad productora de renta*». Conforme a esos criterios, la causalidad, la necesidad y la proporcionalidad deben juzgarse atendiendo a las condiciones individuales de los contribuyentes, a quienes corresponde demostrar las circunstancias pertinentes, pues el artículo 167 del CGP dispone que las partes tienen la carga de probar el «*supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen*». En esa medida, la cuarta regla de decisión de la providencia de unificación, dispuso que los contribuyentes tienen la carga de poner

⁵¹ Fl. 5746 vto. c.a. 30

⁵² Exp. 21329, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez.

⁵³ Sentencias del 29 de junio de 2021, Exp. 23309, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez, y del 30 de junio de 2022, Exp. 25547, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto.



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 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.

Se colige entonces que, cuanto más concreto sea el cuestionamiento de la autoridad tributaria respecto de la aplicación y alcance de los requisitos del artículo 107 del ET, mayor será la carga argumentativa y probatoria del administrado para desvirtuarla.

Sobre la necesidad, la Sala ha acudido a criterios como la obligatoriedad de la expensa por una disposición legal, el cumplimiento de obligaciones empresariales o de la **costumbre mercantil**, pues dada la particularidad de cada caso, los criterios generales que orientan al juez para dictaminar si la expensa es normalmente acostumbrada, no resultan objetivos y fáciles de aplicar. De ahí que haya dicho que el contribuyente debe probar que la expensa es forzosa y que repercutió o tuvo injerencia en la actividad⁵⁴.

Por eso, advirtió que no basta que la expensa esté probada, sino que es menester que la prueba permita inferir que la expensa se subsume en criterios de necesidad, proporcionalidad y relación de causalidad con la actividad productora de renta.

En el *sub examine* están probados los siguientes hechos:

- Uno de los negocios de los que se ocupa la actora en desarrollo de su objeto social, es «*la exploración, explotación, beneficio, transformación y comercialización del carbón*»⁵⁵.
- El 29 de junio de 2010, Carbones del Cerrejón Limited, como mandante, y CMC – Coal Marketing Company Limited-, en calidad de representante, celebraron un contrato de representación de ventas para la comercialización del carbón⁵⁶ en el que se consideró, entre otros, lo siguiente:

«A. El **MANDANTE**, es el **productor del Carbón** descrito en el Artículo 1 del presente Contrato y **desea designar a EL REPRESENTANTE** como representante general de ventas **para que este celebre a su nombre, apareciendo como mandante, contratos de suministro de carbón** para la venta de sus productos.

B. El **REPRESENTANTE** es una **organización independiente enfocada en la comercialización de carbón** activamente involucrada en el negocio de carbón a nivel mundial, **con experiencia en actividades de ventas, comercialización, despacho y distribución**, y posee contactos y relaciones comerciales con potenciales comercializadores o consumidores de carbón.

Frente a dicha designación, se precisó en el artículo 1 que el mandante la efectúa debido a la particular habilidad del representante en la comercialización del carbón a nivel mundial, los contactos y relaciones comerciales con potenciales comercializadores y compradores de carbón y su proximidad a los principales mercados europeos y de USA.

⁵⁴ Sentencia del 6 de noviembre de 2014, Exp. 19247, CP. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

⁵⁵ Fl. 152 vto. c.p. 1

⁵⁶ Con una duración indefinida, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 2 del contrato. Fls. 1679 a 1690 c.a. 9



De acuerdo con lo estipulado en el artículo 5 -comisiones- de dicho contrato, se pactó, además de la remuneración del representante, un reembolso de costos, en los siguientes términos:

«5.02 **Reembolso de costos.** El MANDANTE reembolsará al REPRESENTANTE todos los costos reseñados a continuación en cuanto hayan sido razonable y necesariamente incurridos con respecto a las ventas de carbón (...)

El costo de sobreestadía incurrido por el REPRESENTANTE en puerto de cargue o descargue (...)». Se resalta.

- Con el recurso de reconsideración⁵⁷ y la demanda⁵⁸, se allegó una certificación expedida por CMC - Coal Marketing Company- con su respectiva traducción, quien actúa como representante de la actora, en la cual se explicó que:

«(...) 2. Las **ventas de carbón** que efectúa CMC se llevan a cabo de acuerdo con los términos comerciales acordados con los correspondientes clientes y con los INCOTERMS 2010 que prevén diferentes condiciones de venta, **entre las cuales se encuentran aquellas que incluyen condiciones mediante las cuales se obliga al vendedor a contratar fletes**, seguros, bodegaje y otros costos asociados.

3. Que, **en la contratación de los fletes requeridos para las ventas de carbón** aquí mencionadas, **existen cláusulas comerciales que disponen un pago** – bien sea **sobreestadía** pagada por parte del fletador a la naviera (quien transporta el carbón) o **celeridad** pagada por la naviera al fletador – para reflejar los mayores o menores costos incurridos por parte de la naviera en relación con el tiempo real utilizado para el cargue o descargue de la carga (...).

4. Que, cuando el contrato de venta requiere que el vendedor contrate el flete para transportar los bienes, es práctica estándar que el vendedor tenga cláusulas de sobreestadía y celeridad similares en el contrato de venta y en el contrato de fletamento. El principio es que el vendedor/fletador no tiene ningún control sobre lo que ocurre durante el descargue en el puerto de descarga, de modo que el comprador de los bienes debe estar obligado a pagar la misma suma al vendedor/fletador que la que el vendedor/fletador está obligado a pagar a la naviera por sobreestadía (...).

5. Que el Comité Documentario del Báltico y Consejo Marítimo Internacional (“BIMCO”), que es la más grande asociación naviera del mundo, recomienda el uso del formato de fletamento por viaje “AMWELSH 93” para despachos de carbón, que incluye la siguiente cláusula estándar:

“Sobreestadía, si se incurre en el puerto de cargue/descarga será pagado por los Fletadores a la Naviera a una rata por día, o pro-rata por parte del día. La Celeridad será pagada por parte de la Naviera a los Fletadores a la mitad de la tasa para sobreestadía por todo el tiempo de plancha ahorrado”.

6. Que tales cláusulas son usadas y exigidas en todos los contratos de fletamento de acuerdo con la práctica comercial actualmente vigente y reflejan la imposibilidad de establecer, al momento de acordar el contrato de fletamento, un tiempo exacto de descargue, ya que el tiempo de descargue depende no solamente de maniobras humanas, sino también de factores externos que no son controlados por las partes del contrato, tales como el clima, vientos, movimientos oceánicos, etc.».

⁵⁷ Fls. 5889 a 5896 c.a. 30

⁵⁸ Fls. 259 a 261 c.p. 1



- Con el recurso de reconsideración, se aportó una certificación expedida por el revisor fiscal de la compañía del 25 de mayo de 2016, en la que se certificó⁵⁹:

«3. Que de acuerdo con libros oficiales y registros contables a 31 de diciembre de 2012, la Sucursal registró por concepto de “gastos por demoras en puerto destino” los valores que se detallan a continuación:

Cuenta corporativa	Código PUC	Valor
(...)	529550	\$ 2.127.599.206
(...)	529505	50.042.753
(...)	529505	45.811.120
(...)	529505	172.550.817
Total		\$ 2.396.003.896

4. Que los valores mencionados en el numeral 3 de la presente certificación fueron originados en ventas de carbón facturadas y contabilizadas como se detalla a continuación:

Embarque	Factura	Valor pesos	Cliente
(...)	(...)	(...)	(...)
TOTAL			693.295.599.303

Los medios probatorios referenciados permiten concluir que los gastos en discusión atienden a las exigencias de necesidad y causalidad de que trata el artículo 107 del ET para ser reconocidos como una expensa deducible, requisitos cuestionados por la Administración, quien no aludió a la proporcionalidad.

Se advierte que el Cerrejón, para desarrollar su objeto social consistente en la venta de carbón, debía incurrir en las expensas cuestionadas -que correspondieron a ajustes del costo del transporte dependiendo del tiempo de embarque del carbón producido por la compañía, el cual podía variar por diversas circunstancias como las expuestas en la certificación emitida por CMC-, para poder transportar y entregar dicho mineral, ventas que, como se demostró, le permitieron obtener ingresos en el periodo discutido.

Asimismo, lo certificado por el agente de ventas evidenció que se trata de una práctica comercial acostumbrada para este tipo de transporte, sin que pueda entenderse que los pagos en discusión tengan una connotación indemnizatoria o de penalidad por incumplimiento contractual, pues ello no surge de las pruebas aportadas al proceso.

Por lo tanto, para la Sala esta expensa era obligatoria para la actora, porque sin ella, no hubiera podido vender carbón, lo cual incidió positivamente en su actividad productora de renta en cuanto representó para la sociedad una fuente generadora de ingresos, con lo cual se satisfacen los requisitos de necesidad y relación de causalidad, a la luz del artículo 107 del ET y lo precisado por la jurisprudencia.

En consecuencia, está demostrada la procedencia de la deducción solicitada por la actora, al cumplirse los requisitos señalados en el artículo 107 del ET, sin que haya lugar a su desconocimiento.

Descuento del IVA pagado en la importación de maquinaria pesada para industrias básicas

⁵⁹ Fls. 5897 a 5900 c.a. 30



Afirma la recurrente que el *a quo* erró, no solo al valorar indebidamente los medios probatorios allegados al proceso, que dan cuenta de la calidad de maquinaria pesada de los bienes importados, sino al aducir un nuevo argumento para desconocer el descuento tributario, según el cual, no consta que la maquinaria estuviera destinada a la industria básica, aspecto no cuestionado y aceptado explícitamente por la DIAN.

Para resolver el cargo se reiterará, en lo pertinente, el criterio expuesto en las sentencias del 10 de marzo de 2022⁶⁰ -una de ellas dictada en el proceso adelantado entre las mismas partes por el impuesto de renta del año gravable 2010-, que concluyeron la procedencia del descuento regulado en el artículo 258-2 del ET⁶¹, en la redacción vigente para ese periodo, según el cual, el IVA causado en la importación de maquinaria pesada para industrias básicas podía descontarse en renta.

Frente al destino de la maquinaria importada, la DIAN, en la liquidación de revisión, precisó que «[...] **los bienes importados que dieron origen al descuento, se destinaron en su integridad a su actividad económica, hecho no controvertido por los funcionarios fiscalizadores, para lo cual este Despacho considera no hacer comentario alguno al respecto porque no glosó (...) que no hayan sido para el desarrollo de la actividad económica [...]**»⁶². Se resalta.

Y en la resolución por la cual resolvió el recurso de reconsideración indicó que, «**Es claro y de acuerdo a la actividad señalada en el RUT del contribuyente que su actividad forma parte de las denominadas industrias básicas específicamente la explotación de uno de los recursos no renovables como es el carbón, por lo tanto, inicialmente podría acceder a lo consagrado en la norma en comento [artículo 258-2 del ET]**»⁶³. Se resalta.

Por lo expuesto, no le asiste razón al Tribunal cuando cuestionó el destino de los bienes importados pues, del objeto social señalado en el certificado de existencia y representación legal⁶⁴, y de la actividad inscrita en el RUT⁶⁵, surge con claridad que la actora está catalogada en una industria básica⁶⁶ al desarrollar la actividad económica de la minería.

Ahora bien, en cuanto al contenido de las declaraciones de importación, se observa que, aunque el Tribunal reconoció que en las mismas no se debía incluir un texto que de manera expresa dijera que los bienes importados corresponden a maquinaria pesada para industrias básicas⁶⁷, acudió, al igual que la DIAN, a la definición de maquinaria pesada prevista en la Ley 769 de 2002 -Código Nacional de Transporte

⁶⁰ Exp. 25133, CP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello, Actor: Carbones del Cerrejón Limited, y Exp. 25320, CP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello, Actor: Cerrejón Zona Norte SA.

⁶¹ La disposición precisaba que (i) el IVA causado por la importación de maquinaria pesada para industrias básicas, debía liquidarse y pagarse con la declaración de importación, (ii) si el valor CIF de la mercancía superaba los 500.000 dólares, podía pagarse el 40% del IVA liquidado con la presentación de la declaración, y el saldo restante en dos cuotas iguales por dos años, (iii) el importador podía descontar del impuesto sobre la renta, el IVA pagado por la importación de maquinaria pesada para industrias básicas en el período gravable que realizó el pago y en los períodos siguientes, y (iv) se entiende por industrias básicas las de minería, hidrocarburos, química pesada, siderurgia, metalurgia extractiva, generación y transmisión de energía eléctrica, y obtención, purificación y conducción de óxido de hidrógeno. Este artículo fue derogado por el artículo 160 de la Ley 2010 de 2019.

⁶² Fl. 179 c.p. 1

⁶³ Fl. 223 c.p. 1

⁶⁴ «Exploración, explotación, beneficio, transformación y comercialización del carbón [...]». Fl. 152 c.p. 1

⁶⁵ 0510 «extracción de hulla (carbón de piedra)»

⁶⁶ Artículo 1.3.1.14.2. DUT. Definición de industria básica de minería y metalurgia extractiva. «Para efectos del artículo 17 del Decreto 2368 de 1974 (hoy literal e) del artículo 428 del Estatuto Tributario, y del artículo 1º del Decreto 584 de 1975, se considera industria básica de minería y metalurgia extractiva: la exploración, explotación, preparación, beneficio y refinación de minerales no metálicos (sal, azufre, arcilla, feldespatos, magnesita, carbón, etc. [...])» Se resalta

⁶⁷ Al respecto, se precisó en la sentencia del 10 de marzo de 2022, que este no es un requisito previsto en el artículo 258-2 del ET, o en una norma reglamentaria, y que su exigencia por parte de la Administración para acceder al beneficio, es violatoria del principio de reserva de ley en materia tributaria.



Terrestre- y en el Decreto 2235 de 2012, normas no aplicables al caso, dado que no regulan aspectos tributarios, en cuanto las definiciones allí descritas fueron determinadas para otros efectos, como son combatir la minería ilegal y prohibir el tránsito por las vías de uso público de la maquinaria rodante destinada a la minería. Es así como el artículo 1.º [parágrafo 1] del Decreto 2253 de 2012 establece que **«Para los efectos del presente decreto entiéndase como maquinaria pesada las dragas, retroexcavadoras, buldóceres u otro tipo de maquinaria para el arranque de minerales, con similares características técnicas»**. Por su parte, el artículo 2.º de la Ley 769 de 2002 define la maquinaria rodante de construcción o minería así: **«vehículo automotor destinado exclusivamente a obras industriales incluidas las de minería, construcción y conservación de obras, que por sus características técnicas y físicas no pueden transitar por las vías de uso público o privadas abiertas al público»** Se resalta.

Esta Sección, en sentencia del 1.º de julio de 2021⁶⁸, puso de presente que la expresión «*maquinaria pesada*» no tiene definición legal, por lo que debe atenderse al sentido natural de las palabras. Para ello, señaló que la Real Academia de la Lengua Española define «*maquinaria*» como el conjunto de máquinas para un fin determinado, «*pesada*» como que pesa mucho y «*máquina*» como conjunto de aparatos combinados para recibir cierta forma de energía y transformarla en otra más adecuada o para producir un efecto determinado⁶⁹. Que así, el beneficio del artículo 258-2 del ET operaba para equipos completos y para repuestos o accesorios, pues, «*(...) 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*». Se resalta.

Así las cosas, y conforme al alcance señalado en la providencia que se reitera, la expresión «*maquinaria pesada*», alude a equipos de grandes dimensiones, y a las partes o componentes que los integran.

Sostiene la apelante que hubo una indebida valoración probatoria del Tribunal, cuando concluyó que la descripción incluida en las declaraciones de importación y en las facturas, no permite determinar si los bienes importados son maquinaria pesada, y que los certificados del Ministerio de Comercio no son documentos idóneos pues, a su juicio, no se identifican las características de los bienes, y porque los mismos se expiden para amparar importaciones efectuadas bajo el artículo 428 del ET, y no las del artículo 258-2.

Señaló que, para demostrar la improcedencia del rechazo del descuento de IVA debatido, aportó: (i) las declaraciones de importación con las que se introdujeron al país los bienes que dieron lugar al pago del IVA; (ii) traducción al español de las facturas y las órdenes de compra respectivas; (iii) los recibos de pago del IVA; (iv) certificación del revisor fiscal sobre el registro contable del IVA pagado por la importación de la maquinaria pesada; (v) las certificaciones del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo en las que consta la calidad de maquinaria pesada para la industria básica minera de algunos bienes (*buldóceres, retroexcavadoras, camiones, palas, entre otros*) y, (vi) una relación con el detalle de los bienes, declaraciones, facturas, órdenes de compra, valores, IVA pagado, la certificación del ministerio asociada, y el centro de costos de su registro.

⁶⁸ Exp. 24313, CP. Milton Chaves García, Actor: Meta Petroleum Corp. Sucursal Colombia.

⁶⁹ Real Academia Española. Diccionario de la lengua española, 23.ª ed., (versión 23.4 en línea). <<https://dle.rae.es/m%C3%A1quina>> (1 de junio de 2021)



Que dichos documentos muestran con claridad los bienes importados y el IVA pagado en su importación, el cual, en mayor medida, corresponde a maquinaria de grandes dimensiones y, en una menor proporción, a partes y componentes incorporados y capitalizados en dicha maquinaria.

Se advierte que la demandante, desde el inicio y hasta la culminación de la actuación administrativa, aportó un extenso material probatorio⁷⁰ tendiente a desvirtuar los argumentos formulados por la Administración para desconocer el descuento tributario tomado en la declaración de renta por el año 2012, así:

- En el requerimiento ordinario de 4 de mayo de 2015⁷¹, se le solicitó a la actora allegar una relación detallada del descuento tributario registrado en la declaración por \$52.426.648.000. El 22 de mayo de 2015⁷², la sociedad respondió el anterior requerimiento, aportando dos listados que denominó «DECLARACIONES DE IMPORTACIÓN 100% CARBONES DEL CERREJÓN LIMITED» y «DECLARACIONES DE IMPORTACIÓN 50% CARBONES DEL CERREJÓN LIMITED - 50% CERREJÓN ZONA NORTE», en los que indicó, entre otros, la descripción de los bienes importados, identificando si son parte de otro bien o si constituyen el bien final, las declaraciones de importación, el valor del IVA con su tratamiento contable y fiscal, y los recibos oficiales de pago, discriminando los siguientes valores:

10.915.569.680	TOTAL 100%
41.510.978.320	DISTRIBUCIÓN 50%
52.426.548.000	TOTAL DESCUENTO

- El 9 de junio de 2015, en la visita efectuada en virtud de la inspección tributaria⁷³, la actora entregó un CD con las declaraciones de importación requeridas *-no allegado con los antecedentes administrativos-*, y las aportó de forma física en 1.635 folios⁷⁴.
- Sobre la anterior información, se dijo en el requerimiento especial que⁷⁵ «se efectuó revisión de los soportes allegados con el requerimiento ordinario de las declaraciones y facturas, donde se logró establecer que además de **no tener en su descripción en la declaración de importación que se trataba de maquinaria pesada para industrias básicas, existen adquisiciones como motores a sabiendas que los carros adquiridos para el transporte vienen completos, compresores de aire, transformadores, ruedas, monta llantas, partes de camiones (...)** y en general **repuestos que no serían consideradas a la luz de la norma como maquinaria pesada para industrias básicas (...)**», argumento replicado en la liquidación de revisión. Se resalta.
- Con la respuesta al requerimiento⁷⁶ se allegaron los conceptos del Ministerio de Comercio sobre la condición de maquinaria pesada destinada a la industria básica de los equipos importados, las declaraciones y las facturas que amparan la mercancía importada con su respectiva traducción, los recibos de pago del IVA que se incluyó como descuento, y un «**CD contentivo de un cuadro de Excel en el que se muestra en forma detallada cada bien importado, el número de la declaración, su descripción, la factura que la ampara, la descripción de esta factura en español, su valor y el valor del IVA causado y pagado, así como los números de folio en los que aparecen las**

⁷⁰ Que consta en 106 cuadernos de antecedentes administrativos.

⁷¹ Fls. 173 a 174 c.a. 1

⁷² Fls. 526 a 535 c.a. 3

⁷³ Fls. 685-686 c.a. 4

⁷⁴ Fls. 687 c.a. 4 a 1477 c.a. 8

⁷⁵ Fl. 1753 vto. c.a. 9

⁷⁶ Fls. 1797 a 1843 c.a. 10



facturas y las declaraciones (...)»⁷⁷, que no fue aportado con los antecedentes administrativos, y en su lugar se incluyó una hoja en la que se lee «CD aportado por el contribuyente en respuesta al Req Especial N° 312382015000079 del 3-07/2015 Renta 2012»⁷⁸. Sobre este aspecto se destaca que conforme al artículo 175 [parágrafo 1] del CPACA, es **deber** de la entidad pública demandada, en este caso la DIAN, **allegar el expediente administrativo con los antecedentes** de la actuación objeto del proceso «**que se encuentren en su poder**». Se resalta.

- En la liquidación de revisión, la DIAN concluyó que, al revisar los documentos allegados con la respuesta al requerimiento especial⁷⁹: «1) Los **bienes objeto de importación, no fueron descritos como maquinaria pesada para industria básica, ni en las declaraciones, ni en los demás documentos soportes**; 2) **La descripción de la mercancía no es coincidente con la descripción de las facturas.**; 3) **Allega certificado de revisor fiscal sin el cumplimiento de los requisitos, y 4) Allega sendas certificaciones (...) del Ministerio de Comercio con las cuales pretende soportar que los bienes en ellas identificados poseen la calidad de maquinaria pesada con destino a la industria básica en minería (...), sin embargo, no hace una identificación concreta, clara y diáfana con los bienes importados sobre los cuales pago el IVA (...)**». Se resalta.
- Para desvirtuar lo concluido en la liquidación de revisión, la actora, en el recurso de reconsideración⁸⁰, hizo tres listados en los que mostró: (i) que en la mayoría de los equipos de grandes dimensiones hay coincidencia exacta entre la descripción de las declaraciones y la de las facturas (*listado 1*); (ii) que en las que no hay coincidencia exacta, se trata del mismo bien con base en la orden de compra (*listado 2*) y, (iii) la coincidencia de los certificados del Ministerio de Comercio con la descripción de las declaraciones, con la demostración que los bienes importados son maquinaria pesada (*listado 3*). Acompañó nuevamente las declaraciones, las facturas y las órdenes de compra con sus respectivas traducciones, y los certificados del Ministerio de Comercio en los que consta la condición de maquinaria pesada, información que obra del folio 5.901 del cuaderno de antecedentes 31, al 20.873 del cuaderno 105⁸¹. En la demanda incluyó nuevamente las referidas listas y agregó una lista en la que relacionó las partes y componentes.

De la anterior información, la DIAN y el Tribunal tomaron e incluyeron las relaciones aportadas por la actora, en las que discriminó las importaciones efectuadas de manera directa, y las que realizó de manera conjunta con Carbones del Cerrejón Zona Norte SA, en las cuales detalló el IVA pagado que, totalizadas, arrojaron el valor solicitado como descuento, así:

DESCUENTO TRIBUTARIO	VALOR	PORCENTAJE	TOTAL
RENTA 2012	83.021.956.640,56	50%	41.510.978.320
	10.915.669.680	100%	10.915.669.680
VALOR CORRESPONDIENTE A CARBONES DEL CERREJÓN LIMITED			52.426.648.000

En esta oportunidad no se indicarán nuevamente las referidas relaciones debido a su extensión⁸², y a que el cuestionamiento del *a quo* y la DIAN no versó respecto de todos y cada uno de los bienes allí relacionados, sino sobre la descripción consignada en algunas declaraciones de importación y sus soportes (*facturas y órdenes de compra*), las cuales no les permitieron concluir que los bienes importados

⁷⁷ Fl. 1843 c.a. 10

⁷⁸ Fl. 5684 c.a. 29

⁷⁹ Fl. 181 c.p. 1

⁸⁰ Fls. 5.782 a 5.847 c.a. 30

⁸¹ Fls. 5.901 c.a. 31 al 20.873 c.a. 105

⁸² En la liquidación de revisión, se encuentran de la página 37 a la 87 (fls. 181 vto. a 206 c.p. 1), y en la sentencia de primera instancia, de la página 65 a la 104 (CD 3 c.p. 2).



correspondieran a maquinaria pesada, precisándose que, como no son aspectos discutidos el monto del IVA llevado a la declaración como descuento tributario, ni su contabilización -*al que se aludió en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración*, no se hará un pronunciamiento al respecto.

La DIAN y el juez de primera instancia le restaron valor probatorio a los certificados del Ministerio de Comercio; en el caso de la DIAN, porque «*no hacen una identificación concreta, clara y diáfana con los bienes importados sobre los cuales pago el IVA*», y en el caso del Tribunal, porque en estos no se identifican las características de los bienes, y además, se expidieron para amparar importaciones temporales efectuadas bajo el artículo 428 del ET, y no las del artículo 258-2.

Se advierte que si bien es cierto los referidos certificados fueron expedidos para acceder al beneficio de que trata el artículo 428 [e] del ET, también lo es que sí pueden ser valorados como prueba, pues en ellos se le otorga calificación de maquinaria pesada para la industria básica de la minería, a los siguientes bienes⁸³:

⁸³ Fls. 1.878 a 1.939 c.a. 10



NO DECLARACION	DESCRIPCION DECLARACION	CERTIFICADO MNCIT	DESCRIPCION CERTIFICADA	CALIFICACION MNCIT
7526260183464	EXCAVADORA TELESCOPICA;	M238422442	EXCAVADORA TELESCOPICA MARCA KOEHRING BANTAM MODELO T-744 - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería
7526260184075	UNIDAD PALA CARGADORA RETROEXCAVADORA JHON DEERE MOD 554C	V190427490	PALA CARGADORA RETROEXCAVADORA JOHN DEERE 544C - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería
7526260185453	PALA EXCAVADORA ELECTRICA P&H MODELO 2800 XP	K978934932	PALA ELECTRICA P&H 2800 XPC - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería
7526260185478	PALA EXCAVADORA ELECTRICA P&H MODELO 2800 XP	K978934932	PALA ELECTRICA P&H 2800 XPC - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería
7526280208175	CAMION VOLQUETE MARCA HITACHI REF. EH5000 SIN CARROCERIA	W936170190	CAMIONES HITACHI EH5000 - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería
7526280216625	GRUA MODELO HC238A;	U598443727	GRUA MARCA LINKBELT MODELO HC-238 - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería
7526290093238	CAMION EUCLID MODELO R-170 SIN CARROCERIA;	F616763350	CAMION MARCA EUCLID MODELO R170 - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería
7526290093252	COCHE GRUA MARCA GROVE TIPO 8 X 4 SERIE 8435 G	Z306335956	GRUA MARCA GROVE MODELO TMS300B (SERIE 8435G) - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería
7526300011404	BULLDOZER MARCA CATERPILLAR MODELO D9L	E953749358	TRACTOR DE ORUGA CATERPILLAR D9 - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería
7526300011429	BULLDOZER MARCA CATERPILLAR MODELO D9L	E953749358	TRACTOR DE ORUGA CATERPILLAR D9 - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería
7526310020848	PALA EXCAVADORA ELECTRICA MARCA P&H MODELO 2800 XP	K978934932	PALA ELECTRICA P&H 2800 XPC - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería
7526310020855	PALA EXCAVADORA ELECTRICA P&H MODELO 2800 XP	K978934932	PALA ELECTRICA P&H 2800 XPC - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería
7526310020862	PALA EXCAVADORA ELECTRICA MARCA P&H MODELO 2800 XP	K978934932	PALA ELECTRICA P&H 2800 XPC - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería
7526320013461	TALADRO INGERSOLL RAND; PARA HACER PERFORACIONES	U762152474	TALADRO HIDRAULICO ATLAS DML - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería
7526320014072	CARGADOR; ACOMODADOR AUTOPROPULSADO MARCA CLARK	T930085655	CARGADOR MARCA CLARK MODELO 45C - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería
7526320014081	BULLDOZER; MODELO D9L	E953749358	TRACTOR DE ORUGA CATERPILLAR D9 - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería
7526320018193	VEHICULO EXCAVADOR HIDRAULICO MARCA GRADALL MODELO G1000	K443068793	VEHICULO EXCAVADOR MARCA GRADALL MODELO G-1000 - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería
7526320020493	PALA EXCAVADORA ELECTRICA AUTOPROPULSADA MARCA P&H MODELO 2800 XP	K978934932	PALA ELECTRICA P&H 2800 XPC - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería
7558260363870	CAMION; CAMIONES DE VOLTEO 793D,	B798139423	CAMION CATERPILLAR 793 - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería
7558260363888	CAMION; CAMIONES DE VOLTEO 793D,	B798139423	CAMION CATERPILLAR 793 - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería
7558260363895	CAMION; CAMIONES DE VOLTEO 793D,	B798139423	CAMION CATERPILLAR 793 - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería
7558260363903	CAMION; CAMIONES DE VOLTEO 793D,	B798139423	CAMION CATERPILLAR 793 - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería
7558260372085	CHASIS CABINADO MARCA EUCLID-HITACHI, REFERENCIA EH5000	W936170190	CAMIONES HITACHI EH5000 - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería
7558260395587	TRACTOR DE LLANTAS; TRACTOR DE RUEDA MARCA CATERPILLAR MODELO 834H	O597586419	TRACTOR DE LLANTAS CATERPILLAR 834 - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería



7558260404511	MOTOTRAILLA; MOTOTRAILLA MARCA CATERPILLAR, MODELO 631G	X490424956	MOTOTRAILLA MARCA CATERPILLAR MODELO 631 - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería
7558260404598	CAMION VOLQUETE; MARCA EUCLID-HITACHI, REFERENCIA EH5000	W936170190	CAMIONES HITACHI EH5000 - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería
7558260445571	CAMION VOLQUETE; REFERENCIA EH5000	W936170190	CAMIONES HITACHI EH5000 - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería
7558260452523	TAMPEADORA; UNIMAT JUNIOR PARA VIA FERREA,	M662157428	TAMPEADORA PARA VIA FERREA UNIMAT JUNIOR - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería
7558260456676	MOTONIVELADORA; MODELO 16M	J255013677	MOTONIVELADORA MARCA CATERPILLAR MODELO 16M - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería
7558260456690	CAMION VOLQUETE; REFERENCIA EH5000	W936170190	CAMIONES HITACHI EH5000 - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería
7558260472531	CHASIS DE CAMION MINERO; MARCA CATERPILLAR MODELO 77G;	O116174334	CAMION TANQUERO CATERPILLAR 777 - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería
7558260472697	CAMION VOLQUETE; REFERENCIA EH5000	W936170190	CAMIONES HITACHI EH5000 - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería
7558260472705	TRACTOR DE LLANTAS ; TRACTOR DE RUEDA MARCA CATERPILLAR MODELO 834H	O597586419	TRACTOR DE LLANTAS CATERPILLAR 834 - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería
7558260472712	CHASIS; DE CAMION MINERO MARCA CATERPILLAR MODELO 77G,	O116174334	CAMION TANQUERO CATERPILLAR 777 - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería
7558260472721	TRACTOR DE LLANTAS; TRACTOR DE RUEDA MARCA CATERPILLAR MODELO 834H	O597586419	TRACTOR DE LLANTAS CATERPILLAR 834 - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería
7558260478641	PALA; PALA RETROEXCAVADORA HITACHI MODELO: EX5500-6,	F251000532	PALA HIDRAULICA HITACHI EX5500 - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería
7558260482487	PRENSA; HIDRAULICA CAPACIDAD 75 TONELADAS	A613807953	PRENSA HIDRAULICA MARCA DAKE MODELO 502 - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería
7558260482487	PRENSA; HIDRAULICA MARCA DAKE CAPACIDAD: 25 TONELADAS	P229235311	PRENSA HIDRAULICA MARCA DAKE MODELO 500 - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería
7558270351289	GRUA TELESCOPICA MARCA LIEBHERR TIPO LTM1040-2.1	G173755764	GRUA TELESCOPICA MARCA LIEBHERR MODELO LTM1040-2.1 - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería
7558270353769	PALA ELECTRICA; P&H 2800 XPC	K978934932	PALA ELECTRICA P&H 2800 XPC - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería
7558270366467	CARGADOR; DE RUEDA MARCA CATERPILLAR MODELO 988H	B121691265	CARGADOR DE RUEDAS MARCA CATERPILLAR MODELO 988 - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería
7558270368401	CHASIS CABINADO; MARCA EUCLID-HITACHI, REFERENCIA EH5000 DE 320	W936170190	CAMIONES HITACHI EH5000 - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería
7558270374331	TRACTOR DE LLANTAS; TRACTOR DE RUEDA MARCA CATERPILLAR MODELO 834H	O597586419	TRACTOR DE LLANTAS CATERPILLAR 834 - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería
7558270377311	CAMION VOLQUETE; MARCA EUCLID-HITACHI, REFERENCIA EH5000	W936170190	CAMIONES HITACHI EH5000 - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería
7558270380291	CAMION VOLQUETE; MARCA EUCLID-HITACHI, REFERENCIA EH5000	W936170190	CAMIONES HITACHI EH5000 - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería
7558270380775	TRACTOR DE LLANTAS; TRACTOR DE RUEDA MARCA CATERPILLAR MODELO 834H	O597586419	TRACTOR DE LLANTAS CATERPILLAR 834 - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería
7558270392515	CAMION VOLQUETE; MARCA EUCLID-HITACHI, REFERENCIA EH5000	W936170190	CAMIONES HITACHI EH5000 - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería
7558270406645	TRACTOR; TRACTOR DE ORUGAS MARCA CATERPILLAR MODELO D10T	O862426289	TRACTOR DE ORUGA MARCA CATERPILLAR MODELO D10T - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería



7558270406684	CAMION; CAMIONES DE VOLTEO 793D	B798139423	CAMION CATERPILLAR 793 D10T - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería
7558270406691	CAMIÓN, CATERPILLAR, CAMIONES DE VOLTEO 793D,	B798139423	CAMION CATERPILLAR 793 D10T - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería
7558270408680	CAMION; CAMIONES DE VOLTEO 793D, NUEVOS, MARCA: CATERPILLAR	B798139423	CAMION CATERPILLAR 793 D10T - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería
7558270408698	CAMION; CAMIONES DE VOLTEO 793D,	B798139423	CAMION CATERPILLAR 793 D10T - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería
7558270408942	TRACTOR; TRACTOR DE ORUGAS MARCA CATERPILLAR MODELO D10T,	Q862426289	TRACTOR DE ORUGA MARCA CATERPILLAR MODELO D10T - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería
7558270408951	CAMION; CAMION FUERA DE CARRETERA MARCA CATERPILLAR, MODELO 793D	B798139423	CAMION CATERPILLAR 793 D10T - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería
7558270408967	CAMION; CAMION FUERA DE CARRETERA MARCA CATERPILLAR, MODELO 793D	B798139423	CAMION CATERPILLAR 793 D10T - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería
7558270411371	TALADRO MARCA ATLAS COPCO MOD. DML XL1900 HIDRÁULICO,	H408654359	TALADRO HIDRÁULICO MARCA ATLAS COPCO MODELO DML XL1900 D10T - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería
7558270415831	CAMION; CAMIONES DE VOLTEO 793D,	B798139423	CAMION CATERPILLAR 793 D10T - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería
7558270424988	CAMION VOLQUETE; REFERENCIA EH5000	W936170190	CAMIONES HITACHI EH5000 D10T - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería
7558270424995	CAMION; CAMIONES DE VOLTEO 793D,	B798139423	CAMION CATERPILLAR 793 D10T - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	D10T - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería
7558270425660	VAGONES; BALASTEROS CON COMPUERTAS DE DESCARGUE AUTOMÁTICAS.	Y946796066	VAGON CARBONERO DE ACERO INOXIDABLE MARCA FREIGHTCAR D10T - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería
7558270432148	CAMION; FUERA DE CARRETERA MARCA CATERPILLAR, MODELO 793D	B798139423	CAMION CATERPILLAR 793 - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería
7558270433637	CAMION; FUERA DE CARRETERA MARCA CATERPILLAR, MODELO 793D	B798139423	CAMION CATERPILLAR 793 - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería
7558270434287	MOTONIVELADORA; MODELO M16M	J255013677	MOTONIVELADORA MARCA CATERPILLAR MODELO 16M - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería
7558270434294	MOTONIVELADORA; MODELO M16M	J255013677	MOTONIVELADORA MARCA CATERPILLAR MODELO 16M - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería
7558270438620	CAMION; FUERA DE CARRETERA MARCA CATERPILLAR, MODELO 793D	B798139423	CAMION CATERPILLAR 793 - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería
7558270438638	CAMION; FUERA DE CARRETERA MARCA CATERPILLAR, MODELO 793D	B798139423	CAMION CATERPILLAR 793 - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería
7558270448514	TRACTOR DE ORUGAS; MODELO D11T,	D812295079	TRACTOR DE ORUGA CATERPILLAR D11 - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería
7558270448981	MOTONIVELADORA; MODELO 16M	J255013677	MOTONIVELADORA MARCA CATERPILLAR MODELO 16M - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería
7558270448997	MOTONIVELADORA; MODELO 16M	J255013677	MOTONIVELADORA MARCA CATERPILLAR MODELO 16M - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería
7558270450774	CAMION MARCA HITACHI MODELO EH5000	W936170190	CAMIONES HITACHI EH5000 - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería



7558270450781	CAMION VOLQUETE; REFERENCIA EH5000	W936170190	CAMIONES HITACHI EH5000 - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería
7558270451084	TRACTOR DE ORUGAS; MODELO D11T,	D812295079	TRACTOR DE ORUGA CATERPILLAR D11 - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería
7558270451101	TRACTOR DE ORUGAS; MODELO D11T,	D812295079	TRACTOR DE ORUGA CATERPILLAR D11 - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería
7558270451117	TRACTOR; STEWART STEVENSON MODELO RK330 RAIL KING PARA MOVER VAGONES	W153111514	TRACTOR RAIL KING PARA MOVER VAGONES MARCA STEWART & STEVENSON MODELO RK330- incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería
7558270455618	MOTONIVELADORA; MODELO 24M,	G596856082	MOTONIVELADORA MARCA CATERPILLAR MODELO 24 - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación M	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería
7558270460027	TRACTOR DE ORUGAS; MODELO D11T,	D812295079	TRACTOR DE ORUGA CATERPILLAR D11 - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería
7558270460650	CORTADORA; CON PLASMA MAQUINA DE SOLDAR, SERIE 102	C458529472	CORTADORA CON PLASMA CUTMASTER MARCA VICTOR TECHNOLOGIES MODELO 102 - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería
7558270460801	CHASIS DE CAMION MINERO; MARCA CATERPILLAR;	O116174334	CAMION TANQUERO CATERPILLAR 777 - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería
7558270461143	CHASIS DE CAMION MINERO;	O116174334	CAMION TANQUERO CATERPILLAR 777 - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería
7558270465501	TRACTOR DE ORUGAS; MODELO D11T,	D812295079	TRACTOR DE ORUGA CATERPILLAR D11 - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería
7558270465669	MOTOTRAILLA; MOTOTRAILLA MARCA CATERPILLAR, MODELO 631G	X490424956	MOTOTRAILLA MARCA CATERPILLAR MODELO 631 - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería
7558270465690	CAMION MINERO MARCA CATERPILLAR MODELO 789D	W492349337	CAMION MINERO MARCA CATERPILLAR MODELO 789D - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería
7558270465709	CAMION MINERO; MARCA: CATERPILLAR, MODELO 789D	W492349337	CAMION MINERO MARCA CATERPILLAR MODELO 789D - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería
7558270470386	TRACTOR DE ORUGAS; MODELO D11T,	D812295079	TRACTOR DE ORUGA CATERPILLAR D11 - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería
7558270472977	VAGONES FREIGHTCAR CARBONEROS DE ACERO INOXIDABLE	Y946796066	VAGON CARBONERO DE ACERO INOXIDABLE MARCA FREIGHTCAR - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería
7558270473524	CHASIS DE CAMION MINERO REFERENCIA: 777G;	O116174334	CAMION TANQUERO CATERPILLAR 777 - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería
7558270473531	CAMION MINERO MARCA CATERPILLAR MODELO 789D	W492349337	CAMION MINERO MARCA CATERPILLAR MODELO 789D - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería
7558270473549	CAMIÓN MARCA HITACHI MODELO EH5000 VOLQUETE;	W936170190	CAMIONES HITACHI EH5000 - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería
7558270476765	LOCOMOTORA MARCA GENERAL ELECTRIC ES44AC	D609185970	LOCOMOTORA MARCA GENERAL ELECTRIC MODELO EVOLUTION ES44AC - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería
7558270476765	LOCOMOTORA MARCA GENERAL ELECTRIC MODELO ES44AC	D609185970	LOCOMOTORA MARCA GENERAL ELECTRIC MODELO EVOLUTION ES44AC - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería
7558280272065	GRUA TELESCOPICA MARCA LIEBHERR TIPO LTM1040-2.1	G173755764	GRUA TELESCOPICA MARCA LIEBHERR MODELO LTM1040-2.1 - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería
7558280284557	CHASIS TANQUERO MARCA CATERPILLAR MODELO 777F ;	O116174334	CAMION TANQUERO CATERPILLAR 777 - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería



7558280284564	CHASIS TANQUERO MARCA CATERPILLAR MODELO 777F;	O116174334	CAMION TANQUERO CATERPILLAR 777 - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería
7558280284571	CHASIS TANQUERO MARCA CATERPILLAR MODELO 777F ;	O116174334	CAMION TANQUERO CATERPILLAR 777 - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería
7558280284589	CHASIS TANQUERO MARCA CATERPILLAR MODELO 777F ;	O116174334	CAMION TANQUERO CATERPILLAR 777 - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería
7558280284596	CHASIS TANQUERO MARCA CATERPILLAR MODELO 777F;	O116174334	CAMION TANQUERO CATERPILLAR 777 - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería
7558280287662	CARGADOR; CARGADOR DE RUEDA MARCA CATERPILLAR MODELO 988H	B121691265	CARGADOR DE RUEDAS MARCA CATERPILLAR - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación MODELO 988	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería
7558280292286	TRACTOR DE LLANTAS; TRACTOR DE RUEDA MARCA CATERPILLAR MODELO 834H	O597586419	TRACTOR DE LLANTAS CATERPILLAR 834 - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería
7558280298278	TRACTOR DE LLANTAS; TRACTOR DE RUEDA MARCA CATERPILLAR MODELO 834H	O597586419	TRACTOR DE LLANTAS CATERPILLAR 834 - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería
7558280303928	PALA ELECTRICA; P&H 2800 XPC (33.6M3)PALA EXCAVADORA ELECTRICA P&H MODELO 2800XPC	K978934932	PALA ELECTRICA P&H 2800 XPC - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería
7558280305576	TRACTOR DE LLANTAS; TRACTOR DE RUEDA MARCA CATERPILLAR MODELO 834H	O597586419	TRACTOR DE LLANTAS CATERPILLAR 834 - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería
7558280305583	TRACTOR DE LLANTAS; TRACTOR DE RUEDA MARCA CATERPILLAR MODELO 834H	O597586419	TRACTOR DE LLANTAS CATERPILLAR 834 - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería
7558280306234	TRACTOR DE LLANTAS; TRACTOR DE RUEDA MARCA CATERPILLAR MODELO 834H	O597586419	TRACTOR DE LLANTAS CATERPILLAR 834 - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería
7558280314185	CAMION MARCA EUCLID-HITACHI, REFERENCIA EH5000;	W936170190	CAMIONES HITACHI EH5000 - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería
7558280315501	RETROEXCAVADORA; PALA RETROEXCAVADORA HITACHI EX3600,	J301707109	PALA HIDRAULICA EX3600 - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería
7558280315517	RETROEXCAVADORA; PALA RETROEXCAVADORA HITACHI EX3600,	J301707109	PALA HIDRAULICA EX3600 - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería
7558280327328	TALADRO; HIDRÁULICO DE ATLAS COPCO XL1900,	H408654359	TALADRO HIDRÁULICO MARCA ATLAS COPCO MODELO DML XL1900 - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería
7558280330436	CAMION VOLQUETE MARCA EUCLID-HITACHI, REFERENCIA EH5000 ;	W936170190	CAMIONES HITACHI EH5000 - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería
7558280330443	CAMION VOLQUETE MARCA EUCLID-HITACHI, EFERENCIA EH5000;	W936170190	CAMIONES HITACHI EH5000 - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería
7558280337512	CAMION; CAMIONES DE VOLTEO 793D,	B798139423	CAMION CATERPILLAR 793 - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería
7558280347327	MOTONIVELADORA; MODELO 16M	J255013677	MOTONIVELADORA MARCA CATERPILLAR MODELO 16M - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería
7558280351331	CAMION VOLQUETE HITACHI REFERENCIA EH5000 ;	W936170190	CAMIONES HITACHI EH5000 - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería
7558280351609	TRACTOR DE ORUGAS; MODELO D11T,	D812295079	TRACTOR DE ORUGA CATERPILLAR D11 - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería
7558280353866	MOTONIVELADORA; MARCA CATERPILLAR MODELO 16M	J255013677	MOTONIVELADORA MARCA CATERPILLAR MODELO 16M - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería
7558280358272	MOTONIVELADORA; MODELO 16M NUEVA,	J255013677	MOTONIVELADORA MARCA CATERPILLAR MODELO 16M - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería



7558280364916	PLATAFORMA; ESTANDAR DE FERROCARRIL.	C276844496	PLATAFORMA ESTANDAR DE FERROCARRIL MARCA AMSTEDMAXION - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería
7558280364923	PLATAFORMA; ESTANDAR DE FERROCARRIL.	C276844496	PLATAFORMA ESTANDAR DE FERROCARRIL MARCA AMSTEDMAXION - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería
7558280364930	PLATAFORMA; ESTANDAR DE FERROCARRIL.	C276844496	PLATAFORMA ESTANDAR DE FERROCARRIL MARCA AMSTEDMAXION - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería
7558280368965	MAQUINA REGULADORA DE BALASTO MARCA KERSHAW;	G298545828	MAQUINA REGULADORA DE BALASTO MARCA KERSHAW - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería
7558280377764	TRACTOR DE ORUGAS; MODELO D11T,	D812295079	TRACTOR DE ORUGA CATERPILLAR D11 - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería
7558280380761	VAGONES; CARBONEROS DE ACERO INOXIDABLE	Y946796066	VAGON CARBONERO DE ACERO INOXIDABLE MARCA FREIGHTCAR - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería
7558280382166	VAGONES FREIGHTCAR; CARBONEROS DE ACERO INOXIDABLE	Y946796066	VAGON CARBONERO DE ACERO INOXIDABLE MARCA FREIGHTCAR - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería
7558280386341	VAGONES FREIGHTCAR; CARBONEROS DE ACERO INOXIDABLE	Y946796066	VAGON CARBONERO DE ACERO INOXIDABLE MARCA FREIGHTCAR - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería
7558280386588	TRACTOR DE ORUGAS; MODELO D11T,	D812295079	TRACTOR DE ORUGA CATERPILLAR D11 - incluye sus componentes mayores y demás partes para su normal funcionamiento y operación	Maquinaria Pesada para Industria Básica de Minería

Conforme a los anteriores certificados y a las declaraciones de importación, y atendiendo a la definición de «*maquinaria pesada*» señalada por la Sección, se advierte que la actora importó equipos de grandes dimensiones como: *excavadoras telescópicas, palas cargadoras retroexcavadoras, palas eléctricas, camiones Hitachi, Euclid, y Caterpillar, grúas, tractores de oruga, taladros hidráulicos, tractores de llantas, prensas hidráulicas de 25 y 75 toneladas, vagones carboneros con compuertas de descarga automática, motoniveladoras, tractor rail King para mover vagones, cortadora – con plasma máquina de soldar, camiones tanqueros Caterpillar, locomotoras, chasises tanqueros, tractores de llantas, plataformas estándar de ferrocarril, máquina reguladora de balasto y vagones carboneros.*

Así las cosas, dichos equipos de grandes dimensiones, son maquinaria pesada y, por ende, beneficiarias del descuento tributario.

Respecto a la aplicación del descuento tributario a repuestos y accesorios importados, en el marco del artículo 258-2 del ET, esta Sala se pronunció en la sentencia del 1.º de julio de 2021⁸⁴, referida con anterioridad, así:

«Si bien los beneficios tributarios operan de manera taxativa, la norma estableció el descuento tributario sobre la maquinaria pesada, y atendiendo a su definición, resulta procedente el descuento sobre los elementos complementarios o repuestos de las máquinas que la integran y que son necesarias para su correcto funcionamiento (...). Cabe precisar que este beneficio debe ser analizado caso a caso teniendo en cuenta la relación de los elementos o piezas importadas con la maquinaria pesada.

En ese sentido, para la Sala, el descuento tributario consagrado en el artículo 258-2 del E.T. es aplicable a las importaciones de partes que al estar juntas conformen una maquinaria pesada, incluso aunque puedan ser accesorias y repuestos, pues se trata

⁸⁴ Exp. 24313, CP. Milton Chaves García.



de piezas, que al ser integradas al equipo, resultan necesarias para la operación de la misma o permiten una función específica y distinta a la de cada una de sus partes» [...]

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

Dado que las circunstancias jurídicas y fácticas son materialmente iguales a las analizadas en la sentencia del 1.º de julio de 2021, relacionada con la aplicación del artículo 258-2 del ET, y que fue tenida en cuenta en la sentencia que ahora se reitera⁸⁵, se aplicará a este caso el criterio de decisión jurisprudencial que orientó tal decisión.

De la revisión de diferentes declaraciones de importación allegadas al proceso, se evidenció que se importaron, entre otras, las siguientes partes, repuestos y/o accesorios:

Descripción del Bien	Declaración de Importación	Folios
Conjunto del freno (...) para uso en equipos de minería	872012000035216	8.160
Ensamble motor-freno para uso en equipos de minería	872012000035216	8.160
Cilindros del freno para uso en equipos de minería	872012000035217	8.170
Motor hidráulico (...) para uso en equipos de minería	872012000035218	8.172
Brazo empuje principal para instalación en pala eléctrica	252012000004792	8.266
Conjunto de rueda y paquete de frenos frontal	252012000009832	7.712
Eje para camión Hitachi	252012000012058	7.724
Transmisión de empuje para palas	252012000013638	7.755
Conjunto de tornillo y abrazadera, para ser usado en pala	872012000118845	7.761
Chasis para camión con sistema de enrollamiento automático	252012000015274	7.781
Transmisión de propel para ser utilizado en las palas eléctricas	252012000015465	7.786
Cilindro de levante para ser utilizado en las palas eléctricas	252012000015468	7.792
Cilindro de brazo para ser utilizado en las palas eléctricas	252012000015468	7.792
Caja de bombas para ser utilizado en las palas Hitachi	252012000015470	7.803
Escaleras para acceso seguro a la cabina usado en los camiones	482012000247396	7.815
Cucharón especial para rocas (...) para uso en palas Hitachi	482012000250991	7.828
Rodillo de impacto para banda transportadora	482012000319536	7.963
Ecualizador para uso en equipo de minería	252012000021856	7.258
Arandela para uso en palas	252012000023002	11.397
Motor eléctrico trifásico, corriente alterna, para utilizar en el sistema de bandas transportadoras	482012000423549	7.011
Espaciador de silla para uso en equipos Caterpillar	252012000029316	6.637
Herramientas para tractores de oruga	252012000029975	6.236
Tolva estándar para camión Hitachi	252012000031335	10.912
Anillo limpiador para polea de muestreador de carbón	252012000033867	10.437

⁸⁵ Exp. 25133, CP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello, Actor: Carbones del Cerrejón Limited.



Según se observa, los bienes importados son, entre otros, motores, ruedas, repuestos, que son necesarios para el funcionamiento de los equipos de grandes dimensiones, calificados como maquinaria pesada. También fueron importados juegos de reparación, empaques, mangueras, tornillos, y cables eléctricos requeridos para el mantenimiento de dicha maquinaria. Y, en este mismo sentido, se introdujeron al territorio aduanero nacional radios, sensores, reductores de velocidad y sistemas anticolidión, entre otros, elementos necesarios para el uso correcto y seguro de los equipos de minería. En consecuencia, siguiendo los lineamientos del precedente, estos bienes son elementos complementarios y necesarios para el correcto funcionamiento de la maquinaria pesada, con lo cual están comprendidos dentro del beneficio tributario.

Del análisis de las anteriores pruebas bajo las reglas de la sana crítica, la Sala encuentra procedente el descuento tributario tomado por la actora en la declaración de renta del año 2012. Prospera el cargo.

Sanción por inexactitud

La Administración consideró que Carbones del Cerrejón Limited incurrió en conductas inexactas en la declaración de renta del año gravable 2012, al omitir ingresos, solicitar costos y gastos improcedentes, y llevar un descuento tributario no ajustado a la normativa tributaria, lo que derivó un menor saldo a pagar. Como en esta instancia se demostró la improcedencia de la adición de ingresos y la procedencia de los costos, gastos y descuento tributario solicitados, no hay lugar a la imposición de la referida sanción.

Así las cosas, al prosperar el recurso de apelación, se revocará la sentencia apelada para declarar la nulidad de los actos demandados y, a título de restablecimiento del derecho, la firmeza de la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2012, presentada por la actora.

Finalmente, de conformidad con lo previsto en los artículos 188 del CPACA y 365 del CGP, no se condenará en costas (*gastos del proceso y agencias en derecho*), comoquiera que no se encuentran probadas en el proceso.

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

FALLA

1.- REVOCAR la sentencia del 24 de julio de 2020, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A. En su lugar, se dispone:

«ANULAR la Liquidación Oficial de Revisión 312412016000033 del 01 de abril de 2016, expedida por la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes, y su modificatoria, la Resolución 002288 del 05 de abril de 2017, emitida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, actos administrativos por medio de



los cuales se modificó la declaración del impuesto sobre la renta por el año gravable 2012, presentada por CARBONES DEL CERREJÓN LIMITED.

A título de restablecimiento del derecho, **DECLARAR** la firmeza de la declaración de renta del año gravable 2012, presentada por CARBONES DEL CERREJÓN LIMITED».

2.- Sin condena en costas.

3.- Reconocer personería al abogado Juan Andrés Palacios Peña como apoderado de la demandante, en los términos del poder conferido que obra en el índice 18 en Samai.

Notifíquese y comuníquese. Devuélvase al Tribunal de origen. Cúmplase.

La presente providencia se aprobó en la sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Salva parcialmente voto

(Firmado electrónicamente)

WILSON RAMOS GIRÓN
Aclara parcialmente voto