**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN CUARTA**

**CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA**

**Bogotá, D.C., tres (3) de agosto de dos mil veintitrés (2023)**

**Referencia MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO**

**DEL DERECHO**

**Radicación: 25000-23-37-000-2017-00584-01 (26585)**

**Demandante: CERRO MATOSO S.A.**

**Demandado: DIAN**

**Temas : Impuesto sobre las ventas bimestre IV de 2013. Actividad exenta de IVA. Exportación de bienes muebles. Impuesto descontable. Adquisición de repuestos. Adquisición de servicios.**

**SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide los recursos de apelación interpuestos por las partes contra la sentencia del 5 de agosto de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “B” que declaró la nulidad parcial de los actos enjuiciados.

La parte resolutiva de la sentencia apelada dispuso lo siguiente[1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_note-1):

*“****PRIMERO: DECLÁRASE****la nulidad parcial de la Liquidación Oficial nro. 122412015000008 de 10 de noviembre de 2015 y de la Resolución nro. 9247 de 28 de noviembre de 2016 emanadas de la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN de conformidad con las razones de esta providencia.*

***SEGUNDO:****A título de restablecimiento del derecho****DECLÁRASE****que la liquidación de la declaración del IVA del 4° bimestre del año gravable 2013 de la SOCIEDAD CERRO MATOSO S.A. corresponde a la inserta en la considerativa de la presente sentencia.*

***TERCERO: NIÉGANSE****las demás súplicas de la demanda. […]”*

**ANTECEDENTES**

Cerro Matoso S.A. -en adelante CMSA- presentó declaración del impuesto sobre las ventas -IVA- del IV bimestre de 2013, el 18 de septiembre de 2013 con un saldo a favor de $5.787.371.000[2](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_note-2).

La demandante corrigió su denuncio privado el 27 de febrero de 2015 y disminuyó a $5.688.657.000 el saldo a favor inicial[3](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_note-3).

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -en adelante DIAN- profirió el Requerimiento Especial 122382015000003 del 6 de marzo de 2015 mediante el cual propuso rechazar impuestos descontables por operaciones de importación, impuestos descontables por compras de bienes gravados a la tarifa general, impuestos descontables por servicios gravados a la tarifa general e imponer sanción por inexactitud, con lo que determinó un saldo a favor de $3.642.569.000[4](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_note-4).

El 5 de junio de 2015 la accionante corrigió su declaración de IVA con ocasión a la respuesta del requerimiento especial, aceptó parcialmente las glosas propuestas y así, liquidó un saldo a favor de $5.631.712.000[5](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_note-5), y mediante escrito radicado el 11 de junio de 2015 se opuso a los demás cargos propuestos[6](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_note-6).

El fisco profirió la Liquidación Oficial de Revisión 122412015000008 del 10 de noviembre de 2015 en la que aceptó la corrección presentada por la actora, por lo que reliquidó la sanción por inexactitud y el total saldo a favor en $3.691.379.000[7](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_note-7).

Frente al acto anterior la sociedad interpuso recurso de reconsideración el 19 de enero de 2016, desatado mediante Resolución 9247 del 28 de noviembre de 2016 que aceptó parte del *“IVA descontable por servicios gravados a la tarifa general”* declarado y ajustó la sanción por inexactitud impuesta, para un total saldo a favor de $3.935.894.000[8](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_note-8).

**DEMANDA**

La actora en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho formuló las siguientes pretensiones[9](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_note-9):

*“Las siguientes son las pretensiones del presente medio de control:*

***A.****Respetuosamente solicito al Honorable Tribunal se declare la nulidad total tanto de la Liquidación Oficial de Revisión, como de la Resolución que decidió el Recurso de Reconsideración.*

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

***B.****A título de****restablecimiento del derecho****solicito se declare en firme la declaración privada presentada válidamente por CMSA en relación con el Impuesto sobre las Ventas del 4° período del año gravable 2013.”*

La demandante invocó como normas violadas, las siguientes:

* Artículo 29 de la Constitución Política.
* Artículo 3, 42 y 137 de la Ley 1437 de 2011.
* Artículos [481](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=601), [485](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=607), [488](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=614), [489](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=615), [647](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=804), [648](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=805) y [742](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=919) del Estatuto Tributario.

El concepto de la violación se sintetiza así:

**Falsa motivación e indebida valoración probatoria**

Explicó que adquirió auténticos repuestos de su maquinaria y equipo que utiliza en su actividad generadora de renta.

La DIAN incurrió en una indebida valoración probatoria y en falsa motivación, pues el experticio técnico rendido por un ingeniero de la compañía, del que se concluye que no son activos fijos, no fue desvirtuado con otra prueba.

Advirtió que los repuestos que adquirió son un gasto, no aumentaron la eficiencia del bien, sino que permiten que los equipos y maquinaria continúen prestando un servicio normal durante su vida útil.

**Indebida interpretación del**[artículo 488](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=614)**del Estatuto Tributario**

IVA pagado en la adquisición de: i) servicios de telecomunicaciones, conexión y acceso a internet, ii) servicios de archivo, registro y gestión documental, iii) servicios para el cumplimiento de obligaciones laborales y de la Convención Colectiva, iv) asesorías para el cumplimiento de obligaciones legales y, v) otros servicios para la operación como gastos de mantenimiento de equipos, papelería, arriendos, entre otros.

Manifestó que la autoridad tributaria incurrió en una indebida interpretación del [artículo 488](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=614) del Estatuto Tributario y explicó cada uno de los rubros correspondientes a los impuestos descontables rechazados:

**1.** **Servicios de telecomunicaciones, conexión y acceso a internet**

Expuso que los presupuestos de causalidad, proporcionalidad y necesidad se cumplieron, porque los servicios de transmisión de información le permiten relacionarse con sus clientes, realizar actividades de mercadeo, selección de proveedores y el cumplimiento de obligaciones con terceros. El gasto es proporcionado y cumplió el requisito de necesidad, pues la comunicación es una condición esencial para concluir los negocios, tanto en la extracción como en la comercialización de sus productos, además, es normalmente acostumbrado en la mayoría de las actividades productoras de renta.

**2.** **Servicios de archivo, registro y gestión documental**

Destacó que los gastos por concepto de archivo, registro y gestión documental son necesarios, pues tuvieron por objeto el registro de inventario de equipos con fluidos, servicios de elaboración de estrategia, mantenimiento y administración del sistema de normalización y biblioteca técnica.

Señaló que es importante contar con un sistema de gestión documental eficiente que permita una búsqueda rápida y fácil almacenamiento de sus documentos e información, así como la seguridad de datos críticos.

Dijo que estos gastos tienen relación de causalidad porque impactan en la eficiencia de su operación. Estimó que la erogación es proporcional y que es necesaria porque coadyuva en el manejo de inventarios y permite registrar las exportaciones.

**3.** **Servicios para el cumplimiento de políticas de seguridad industrial y salud ocupacional**

Dilucidó que el valor glosado acató los requisitos de causalidad, proporcionalidad y necesidad, pues son obligatorios en virtud de la legislación laboral vigente y la Convención Colectiva de CMSA. Precisó que el IVA descontable es proporcional y necesario tanto para el cumplimiento de la normatividad vigente, como por el riesgo inherente al que se ven expuestos sus empleados por la naturaleza misma de sus operaciones, de modo que la implementación de controles técnicos, capacitaciones, elaboración de videos de seguridad, señalización adecuada y demás servicios, eran imperiosos.

**4.** **Servicios para el cumplimiento de obligaciones laborales por efectos de la ley laboral y la Convención Colectiva**

Precisó que los gastos deportivos y de recreación, dotación de uniformes, seguros de menaje y trasteos, tienen tres orígenes: el Código Sustantivo de Trabajo, las políticas de seguridad industrial y de salud ocupacional y la Convención Colectiva de CMSA.

Explicó que estos gastos tienen relación de causalidad por ser de obligatorio cumplimiento para la contribuyente y que la jurisprudencia reconoció su procedencia por tratarse de expensas a favor de los empleados, aunque constituyan salario o no, dada su injerencia en la actividad productora de renta de la compañía. Destacó que el IVA descontable es proporcional y fue necesario por tratarse de erogaciones de obligatorio cumplimiento para el desarrollo de la actividad generadora de renta.

**5.** **Asesorías para el cumplimiento de obligaciones legales**

Sostuvo que contrató servicios de asesoría para: i) el seguimiento legal de las concesiones mineras a cargo de CMSA, sin las que no habría explotación del ferroníquel exportado, ii) la contratación de gas natural, energía eléctrica y demás energéticos que consume la maquinaria de la mina, iii) las actividades destinadas al control y verificación de términos, obligaciones y condiciones que se deriven de la licencia ambiental, cumplimiento de los permisos, concesiones o autorizaciones ambientales, y cumplimiento de la normatividad ambiental aplicable al proyecto, obra o actividad, iv) el desarrollo del programa SAP mediante el cual se lleva la contabilidad, v) responder los requerimientos de las autoridades tributarias y el debido cumplimiento de las obligaciones tributarias y, vi) atender las políticas de seguridad industrial, entre otras.

Advirtió que, está obligada a adelantar un plan de manejo ambiental establecido por la autoridad ambiental. En cuanto a los honorarios para asesorías en temas laborales, tributarios y contables, resaltó que están relacionados con el cumplimiento adecuado de obligaciones patronales, corporativas y de impuestos, que permiten la obtención de ingresos. Comentó que éstos son gastos administrativos que todas las compañías deben cumplir, sin los cuales no es posible adelantar, controlar y medir la gestión.

Concluyó que las erogaciones tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta, aseveró que la cuantía en discusión es proporcional y es necesaria, pues de no contar con dichas asesorías, se tomarían decisiones que impedirían la continuidad de la producción.

**6.** **Servicios para el mantenimiento de la operación**

Relató que adquirió servicios de reparación, mantenimiento de maquinaria, control de explosivos, elaboración de planos, señalizaciones, actividades de ingeniería, mantenimiento de las sedes en las que adelanta las actividades relacionadas con la mina o con la operación administrativa, arrendamientos de oficinas y de predios dentro del área de influencia de la compañía, con el fin de garantizar políticas de protección del medio ambiente y de la salud humana, lo cual acreditó mediante los certificados de los proveedores.

Planteó que estos servicios tienen relación de causalidad pues implican contar con personal especializado a pie de instalación para identificar ámbitos de mejora, realizar procedimientos de mantenimiento eficientes para detectar mal funcionamiento en la operación, la obtención de soluciones de integración y reemplazo directo de equipos gracias a una calibración rápida y efectiva; además el IVA descontable es proporcional y los servicios son necesarios, pues de no incurrirse en ellos la operación podría paralizarse.

**7.** **Otros servicios necesarios para la operación de CMSA**

Aclaró que los otros servicios adquiridos abarcan servicios de arrendamiento, otras asesorías, comisiones, papelería, parqueaderos, entre otros, que tienen relación de causalidad, ya que son comunes dentro de cualquier empresa y no corresponden al desarrollo de una actividad de mera liberalidad o suntuaria. En este rubro se incluyen afiliación y participación en gremios, pago que es deducible al estar relacionado con la producción de bienes gravados con IVA.

Puntualizó que son expensas proporcionales y necesarias porque no sería posible operar sin papel o sin un espacio físico. Aclaró que el IVA descontable relacionado con la adecuación y mantenimiento de la ciudadela, es decir, las áreas de vivienda y recreación de los empleados, ya no está en discusión, pues la propia compañía eliminó este descontable en su declaración.

**Desconocimiento de los artículos**[481](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=601)**,**[485](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=607)**y**[489](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=615)**del Estatuto Tributario**

Alegó que los valores glosados devienen de una interpretación errónea de los artículos [481](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=601) y [485](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=607) del Estatuto Tributario, porque tiene derecho a descontar el IVA pagado por los gastos en que incurrió debido a que exporta ferroníquel, sin que resulte necesario que los bienes o servicios estén inmersos o incorporados directamente en el bien producido.

**La sanción por inexactitud se impuso sin comisión del hecho sancionable**

La sanción por inexactitud es improcedente porque no se dan los presupuestos para su aplicación, pues la información declarada es veraz, correcta, completa y reflejó la realidad de sus operaciones. Enfatizó que para su imposición es necesario que el contribuyente haya actuado de manera fraudulenta.

Sostuvo que la sanción por inexactitud se aplicó con fundamento en criterios meramente objetivos, sin diferenciar las razones subjetivas, esto es, relacionadas con la antijuridicidad del hecho y la imputabilidad de la conducta. Igualmente, solicitó levantar la sanción por inexactitud al existir una diferencia de criterios entre las partes relativa a la aplicación de los artículos [481](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=601), [485](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=607), [488](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=614) y [489](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=615) del Estatuto Tributario.

En caso de mantener su imposición, instó para que, en cumplimiento del principio de favorabilidad se reduzca al 100%.

**CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

La **DIAN,**se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos[10](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_note-10):

**Falsa motivación e indebida valoración probatoria**

Advirtió que el IVA que la sociedad pagó al adquirir repuestos para su maquinaria y equipo no es descontable, por tratarse de activos fijos, pues son bienes corporales muebles que no enajenó dentro del giro ordinario de sus negocios. Precisó que los repuestos la actora los compró con la intención de adherirlos a las máquinas que forman parte de su patrimonio.

Declaró que para establecer si el IVA es descontable no es determinante si los repuestos alargaron la vida útil de la maquinaria y aumentaron su producción o si se incorporaron a ésta por necesidad de mantenimiento, reposición o reparación, pues lo cierto es que por definición son activos fijos ([artículo 60](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=101) del Estatuto Tributario).

En cuanto a la experticia, alegó que no acompañó pruebas que la soporten, además, por tratarse de un empleado de la accionante, no puede considerarse plena prueba.

Descartó una indebida valoración probatoria, pues a su juicio este es un asunto de puro derecho e igualmente estimó que los actos enjuiciados se fundaron en una adecuada interpretación del [artículo 491](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=617) del Estatuto Tributario, que se ajusta a lo consagrado en la jurisprudencia y la doctrina oficial de la DIAN.

**Indebida interpretación del**[artículo 488](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=614)**del Estatuto Tributario. Desconocimiento de los artículos**[481](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=601)**,**[485](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=607)**y**[489](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=615)**del Estatuto Tributario**

Expresó que, para efectos del reconocimiento del IVA pagado por la adquisición de bienes y servicios como impuesto descontable, estos deben ser computables como costo o gasto en el impuesto sobre la renta y deben destinarse al desarrollo de operaciones gravadas con IVA. Adicionalmente, para el caso de los exportadores, el IVA pagado y solicitado como descontable debe corresponder a la adquisición de bienes y/o servicios directamente incorporados o vinculados a los bienes efectivamente exportados.

**1.** **Servicios de telecomunicaciones, conexión y acceso a internet**

Estimó que aun cuando estos servicios sean necesarios para la gestión de cualquier empresa y en la actualidad faciliten la gestión administrativa, no están directamente incorporados o vinculados a los bienes gravados.

**2.** **Servicios de archivo, registro y gestión documental**

Dijo que los gastos relacionados con la gestión del archivo son puramente administrativos, de modo que no es posible concluir que se incorporaron o vincularon a la operación gravada, pues no participan en forma alguna en el exploración, explotación y comercialización de níquel.

**3.** **Servicios adquiridos para el cumplimiento de políticas de seguridad industrial y salud ocupacional**

Señaló que los compromisos de carácter recreativo, deportivo, dotación de uniformes, seguros de menaje y trasteos de empleados, no tienen relación directa con la actividad productora de renta de la demandante, pues de no incurrirse en estas erogaciones, la producción no cesaría y el ingreso se percibiría sin alteraciones.

**4.** **Servicios de asesorías para el cumplimiento de obligaciones legales**

Puntualizó que el IVA pagado en servicios de asesoría legal se aceptó parcialmente al resolver el recurso de reconsideración, y el valor que quedó en discusión se rechazó porque los documentos aportados respaldan asesorías genéricas que no permiten asociarlas a la actividad productora de renta y a las operaciones gravadas con IVA.

**5.** **Servicios calificados como otros**

Detalló que en cuanto a los conceptos que la sociedad actora denominó como *“otros gastos”*, no es posible determinar el cumplimiento de requisitos para que sean computables como costo o gasto en renta y que tengan relación con las operaciones gravadas, además, no evidenció de qué manera estos conceptos puedan influir directamente en el material exportado o sean indispensables para realizar la exploración, explotación y exportación, lo que adicionalmente impide su devolución.

**La sanción por inexactitud se impuso sin comisión del hecho sancionable**

Puntualizó que la demandante incurrió en una inexactitud sancionable, pues registró en su declaración datos incompletos y equivocados que derivaron en un mayor saldo a favor. Aseveró que no se configuró una diferencia de criterios entre las partes porque los datos declarados no son completos ni verdaderos, y porque CMSA desconoció el derecho aplicable.

**SENTENCIA APELADA**

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “B” declaró la nulidad parcial de los actos demandados. Las razones de la decisión se resumen así[11](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_note-11):

**IVA descontable por la compra de repuestos**

En lo que alude a la procedencia del IVA descontable por la compra de repuestos, aclaró que si bien el Plan Único de Cuentas -en adelante PUC- en la *“propiedad planta y equipo”* estableció criterios prácticos para el registro de mejoras y reparaciones como gastos de mantenimiento o reparaciones, no puede desconocerse que los repuestos tienen naturaleza de activo fijo.

Explicó que los repuestos que se utilizan para el mantenimiento de los equipos o para dar continuidad a la prestación de un servicio, adquieren la naturaleza fiscal del activo fijo al cual se incorporan, por eso, aunque la erogación se registre contablemente como un gasto o costo, fiscalmente por destinación se le da el tratamiento de activo fijo, por tanto, el rechazo se ajustó a derecho.

**Impuestos descontables en adquisición de bienes gravados**

Observó que, se entiende que las expensas están destinadas a operaciones gravadas o exentas cuando los bienes y servicios adquiridos se necesitan para la actividad productora de renta. Bajo esa perspectiva, es descontable el impuesto originado en los costos cuando los bienes y servicios tengan relación directa con la actividad y en los gastos cuando la incidencia de la erogación en la actividad es indirecta, carga probatoria que recae en el contribuyente.

**1.** **Servicios de telecomunicaciones, conexión y acceso a internet**

Apreció que los servicios de internet y telecomunicaciones constituyen una expensa indispensable para que la compañía desarrolle su objeto social, son necesarios en la medida en que son de aquellos que un contribuyente con la misma actividad económica de la demandante realiza razonablemente, pues le permiten desarrollar y efectivizar su actividad. No obstante, mantuvo el rechazo de la suma de $134.690 correspondiente a la Factura de Servicios 66517 emitida por EDATEL S.A., porque la fecha no corresponde al período objeto de controversia (28 de junio de 2013).

**2.** **Servicios de archivo, registro y gestión documental**

Destacó que los servicios adquiridos para el manejo del archivo y la gestión documental tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta pues son procesos necesarios para el óptimo funcionamiento de una empresa de la magnitud de CMSA, son comunes en compañías que efectúan este tipo de actividad y constituye una obligación inherente a la buena gestión empresarial.

Sin embargo, desconoció las Facturas 11398 ($374.029) y 11399 ($1.791.192) expedidas por Aquiles Colombia Ltda., porque tienen fecha de abril de 2013, es decir, no corresponden al período gravable fiscalizado. Igualmente, rechazó la Factura 11400 ($2.460.109) del mismo proveedor porque no fue allegada por la demandante.

**3.** **Servicios para el cumplimiento de políticas de seguridad industrial y salud ocupacional**

Consideró que los servicios adquiridos para cumplir las normas vigentes en materia de seguridad en riesgos laborales y para atender los riesgos de los empleados de la compañía, tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta, pues tenían el propósito de cumplir las políticas de seguridad industrial y salud ocupacional que la Ley 100 de 1993 contempla.

Advirtió que estos servicios evitan que los trabajadores sufran determinados peligros, accidentes y enfermedades en sus puestos de trabajo, pero también los capacita para que hagan frente a situaciones que eventualmente surjan.

No obstante, rechazó $180.800 de la Factura 180 de Ideas en Progreso Ltda. que según el a quo, la actora no aportó y no fue auditada en la inspección contable.

**4.** **Servicios para el cumplimiento de obligaciones laborales y de la Convención Colectiva**

Explicó que pese a que los gastos deportivos y de recreación, dotación de uniformes y trasteos tienen relación con la empresa porque brindan bienestar a sus empleados, no necesariamente están ligados a la actividad productora de la demandante, y las pruebas aportadas no son suficientes para establecer la injerencia de los gastos en la productividad de la compañía.

Resaltó que no fue posible determinar quiénes fueron los beneficiarios de los gastos de viaje o si tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta. Expresó que el servicio de video para la Feria Minera de Medellín no tiene relación alguna con la actividad productora de renta.

También desconoció el reembolso de costos y gastos del crédito de calamidad, debido a que la accionante no explicó la expensa ni la relación de causalidad con la actividad productora de renta.

**5.** **Servicios para el cumplimiento de obligaciones legales**

Evidenció que los honorarios que la sociedad pagó por concepto de asesorías de carácter ambiental, desarrollo de proyectos necesarios para el cumplimiento de controles ambientales, seguimiento legal de las concesiones mineras, contabilidad, defensa y verificación del cumplimiento de obligaciones tributarias, entre otras, están relacionadas con la actividad productora de renta y son necesarias no sólo para cumplir los controles ambientales, sino para acatar las obligaciones legales.

Del valor glosado, negó la procedencia de facturas por valor de $37.035.924 que corresponden a facturas de junio y una erogación por concepto de gastos de viaje, que no aluden a asesorías legales.

**6.** **Servicios para el mantenimiento de la operación**

Accedió a la suma de $102.918.137 ya que corresponde a erogaciones necesarias y comúnmente efectuadas en este tipo de actividad, que garantizan la continuidad de la operación industrial y comercial, indispensables para el desarrollo de la actividad y que no son de aquellos simplemente suntuarios, innecesarios o superfluos o meramente útiles o convenientes.

Mantuvo el rechazo de las demás expensas debido a que la demandante no explicó las razones por las cuales tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta ni su necesidad, pese a que tenía la carga de la prueba, por la adquisición de repuestos que no implica un servicio de mantenimiento como alega la demandante, por tratarse de erogaciones que si bien corresponden a la empresa no están relacionados con la actividad productora de renta, por estar respaldadas en facturas con fecha que no corresponde al período debatido.

**7.** **Otros servicios necesarios para la operación**

Observó que respecto de algunas de las facturas relacionadas en esta categoría, la actora no proporcionó mayor información que permitiera identificar la naturaleza de la erogación o especificar la relación de causalidad con la actividad productora de renta, ni la necesidad de adquirir los servicios para el desarrollo de la operación gravada.

Informó que no tendría en cuenta algunas facturas porque no pertenecen al período fiscalizado. Admitió la suma de $13.165.072 pues juzgó evidente que toda empresa necesita papelería, arrendamiento de equipos, impresiones, agendas y cartuchos para su normal funcionamiento, por tanto, son gastos normalmente acostumbrados en este tipo de actividades.

**Sanción por inexactitud**

Mantuvo la sanción por inexactitud impuesta porque la sociedad actora incluyó en su declaración impuestos descontables improcedentes lo que generó un saldo a favor mayor, y dado que no existió diferencia de criterios entre las partes. No obstante, en aplicación del principio de favorabilidad y teniendo en cuenta que el Tribunal efectuó una nueva liquidación disminuyó la sanción al 100%.

**RECURSO DE APELACIÓN**

La **DIAN**apeló con fundamento en los siguientes argumentos[12](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_note-12):

Expresó que la accionante no probó cómo los gastos por *“servicios de comunicaciones (internet), archivo, señalización y seguridad industrial, asesoría contable y jurídica”* son descontables de IVA, si según el objeto social de la compañía, su actividad productora de renta es la comercialización de níquel dentro y fuera del país.

Indicó que el [artículo 485](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=607) del Estatuto Tributario debe interpretarse en armonía con lo dispuesto en el [artículo 488](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=614) del mismo ordenamiento, por lo que concluyó que la condición de descontable se restringe a las operaciones que constituyan costo o gasto y que se destinen a las operaciones gravadas con IVA.

Estimó que no es claro cómo las erogaciones en cuestión se destinaron a la operación gravada con IVA. Recordó que el artículo 107 *ibidem* establece las características que deben tener las expensas deducibles.

Dijo que, si bien los servicios adquiridos son comunes a toda empresa y pueden tener incidencia en la actividad productiva, es necesario demostrar que así es para la actividad particular, y que hace parte de la costumbre comercial dentro de la actividad que desarrolla la contribuyente, para que el IVA sea descontable.

Cuestionó que estos servicios fueran necesarios, pues consideró que son meramente administrativos y no directamente ligados a la producción, y porque no es evidente que hayan permitido desarrollar, conservar o mejorar la actividad generadora de renta.

Agregó que no está justificada la proporcionalidad de estos gastos, en la medida en que representan en conjunto el 5% del saldo a favor declarado en el período, por lo que no tenían incidencia en la actividad productora de renta de la actora.

Por su parte, **la demandante**expuso los siguientes cargos de apelación[13](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_note-13):

**Aplicación indebida del**[artículo 491](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=617)**del Estatuto Tributario**

Sustentó que adquirió repuestos para la conservación de los equipos de la compañía, no activos fijos como erradamente lo entendió el *a quo*.

Indicó que la norma tributaria no define los activos fijos ni los activos movibles, como sí lo hace la norma contable. Precisó que según los Decretos 2649 y 2650 de 1993, sólo las adiciones, mejoras o reparaciones que amplían la vida útil o la capacidad productiva de los activos fijos son las que deben registrarse como un mayor valor del activo fijo, *contrario sensu* tendrán la naturaleza de costo o gasto.

Manifestó que la jurisprudencia que el *a quo* citó no es aplicable al caso concreto, pues en este caso los repuestos comprados por CMSA no pueden catalogarse como activos fijos.

Indicó que existió una indebida valoración probatoria por parte del Tribunal al desconocer el certificado técnico que la sociedad aportó y que es determinante al momento de establecer el propósito de los bienes adquiridos. Advirtió que éste, como las facturas, constituyen pruebas pertinentes, conducentes y eficaces que agregan valor al caso bajo análisis, pues quien suscribió el certificado conoce la operación de la compañía.

Coligió que hay lugar a IVA descontable porque demostró que los gastos de mantenimiento o reparaciones deben tratarse como un gasto del ejercicio, pues no alargan la vida del activo fijo, porque se destinaron a la actividad de CMSA, y porque se cumplieron en su totalidad los requisitos establecidos en el [artículo 107](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=155) del Estatuto Tributario.

**Procedencia IVA descontable por adquisición de servicios**

**1.** **Servicios de telecomunicaciones, conexión y acceso a internet**

Observó que el Tribunal desconoció el valor contenido en la Factura 66517 emitida por Edatel S.A. E.S.P. aunque se expidió en virtud del contrato corporativo suscrito entre el tercero y la accionante para el suministro de servicios de conectividad.

Sostuvo que estos servicios tienen relación de causalidad porque permitieron a la compañía relacionarse con sus clientes, efectuar actividades de mercadeo, seleccionar proveedores y cumplir obligaciones con terceros. Es proporcional y necesaria, pues es indispensable para la operación administrativa de la sociedad y es una condición esencial para concluir sus negocios.

**2.** **Servicios de archivo, registro y gestión documental**

Destacó que la DIAN no reprochó que las Facturas 11398 y 11399 emitidas por Aquiles Colombia Ltda. no correspondieran al período en discusión. En lo que alude a la Factura de venta 11400, aclaró que el motivo de rechazo en los actos acusados no fue falta de soporte, sino incumplimiento del requisito de causalidad que el propio Tribunal tuvo como cumplido e indicó que sí hace parte de los valores glosados.

**3.** **Servicios para el cumplimiento de políticas de seguridad industrial y salud ocupacional**

Argumentó que estos servicios tienen relación de causalidad porque permiten cumplir la política de seguridad industrial y de salud ocupacional reglamentada por la Ley 100 de 1993. Declaró que en los artículos 24 numeral 6 y 25 de la Convención Colectiva del Trabajo de CMSA 2011-2015 se adquirieron compromisos para brindar atención especializada en salud y desarrollar actividades tendientes a mitigar agentes de riesgo.

Estimó que la erogación es proporcional y necesaria, no sólo por el cumplimiento de la normatividad vigente, sino por el riesgo latente de los trabajadores.

**4.** **Servicios adquiridos para cumplir obligaciones laborales y de la convención colectiva**

Indicó que los servicios adquiridos para el cumplimiento de obligaciones laborales y de la Convención Colectiva, cumplen con lo ordenado por el [artículo 488](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=614) del Estatuto Tributario para el reconocimiento del IVA descontable.

Explicó que estos pagos tienen relación de causalidad por su naturaleza misma, y precisó que incluyen actividades recreativas, deportivas, la dotación de uniformes, transporte, menaje, seguro contra enfermedades y otros; son proporcionales y por tratarse de erogaciones exigibles por parte de los empleados, son de forzoso cumplimiento para el desarrollo de la actividad generadora de renta.

**5.** **Servicios para el cumplimiento de obligaciones legales**

Advirtió que los pagos relativos a asesorías legales en materia ambiental tienen relación de causalidad porque hacen parte del cumplimiento de obligaciones legales, son proporcionales y necesarios ya que en desarrollo de su operación requiere asesorías legales integrales que le faciliten la toma de decisiones para llevar a cabo una actividad de producción normal.

**6.** **Servicios adquiridos para el mantenimiento de la operación**

Detalló que en el desarrollo normal de su actividad requirió servicios como reparación y mantenimiento de maquinaria, control de explosivos, elaboración de planos y de señalizaciones, actividades de ingeniería, mantenimiento de sedes en las que se adelantan actividades relacionadas con la mina o con la operación administrativa, arrendamiento de oficinas o predios en área de influencia de la sociedad, acreditados mediante los certificados de los proveedores que se arrimaron al proceso.

Expresó que su operación necesita personal dispuesto para identificar ámbitos de mejora, detectar malos funcionamientos en la operación y realizar mantenimientos eficientes. La suma en discusión es proporcional y los servicios de mantenimiento son necesarios pues de lo contrario, los equipos y la planta tendrían mal funcionamiento e incluso podría detenerse la producción.

**7.** **Gastos de mantenimiento de equipos, papelería, arriendos, entre otros**

Explicó que este rubro corresponde a gastos administrativos necesarios para el desarrollo de la actividad productora de renta, que abarcan arrendamientos, asesorías, comisiones, papelería, parqueaderos, entre otros.

Planteó que estos gastos están directamente relacionados con la actividad gravada con IVA pues se trata de gastos comunes en cualquier compañía, es una suma proporcional y un gasto necesario, ya que sin papel ni espacio físico no sería posible operar.

Concluyó que las facturas que soportan todos los gastos antes referidos se allegaron durante el proceso de fiscalización, sin que la autoridad tributaria haya hecho reproche alguno al respecto. Igualmente, aseveró que el impuesto descontable se contabilizó en observancia a lo dispuesto por el [artículo 496](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=622) del Estatuto Tributario, que autoriza registrar el impuesto descontable en el período fiscal correspondiente a su causación o en uno de los dos bimestres inmediatamente siguientes. Por tanto, debe aceptarse su procedencia.

**Inaplicación del**[artículo 496](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=622)**del E.T. y violación del principio de justicia rogada**

Alegó que el *a quo* vulneró el principio de justicia rogada, al analizar hechos que no fueron cuestionados por las partes, como fue el rechazo de las facturas 11400 por emitida por Aquiles Colombia Ltda. y 180 proferida por Ideas en Progreso Ltda., porque supuestamente no fueron aportadas por la accionante, y de facturas por cuantía de $37.025.924 porque a juicio del Tribunal la contribuyente no las allegó y la DIAN no las auditó.

Reveló que el motivo de rechazo expuesto por el fisco fue el incumplimiento del requisito de relación de causalidad, exigencia que el Tribunal encontró cumplida. El *a quo* trasgredió el principio de justicia rogada al desconocer la deducibilidad del IVA porque las facturas corresponden a junio y se declararon en IVA del IV bimestre de 2013, y de paso, desconoció el [artículo 496](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=622) del Estatuto Tributario.

**Cumplimiento del**[artículo 489](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=615)**del Estatuto Tributario**

Indicó que la sociedad cumplió con lo señalado en el [artículo 489](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=615) del Estatuto Tributario, por lo que el IVA descontable a su vez es susceptible de devolución bimestral, y advirtió que el Tribunal no se pronunció al respecto.

Apreció que el fisco confundió la necesidad de que los costos y gastos tengan que estar relacionados con la actividad exportadora con el hecho de que éstos deban estar integrados al bien que se exporta.

**La sanción por inexactitud que se confirmó en primera instancia**

Señaló que los datos y factores declarados son verdaderos, correctos y completos, por lo que no se configuró el hecho sancionable por inexactitud. Adicionalmente, la actuación de la contribuyente no tuvo ánimo defraudatorio.

Planteó que existió una diferencia de criterios entre las partes en cuanto a la interpretación del derecho aplicable, que la exonera de la imposición de la sanción por inexactitud. Recordó que para la imposición de la sanción por inexactitud deben valorarse criterios como el ánimo defraudatorio, la ausencia de perjuicios, la diferencia de criterios, entre otros, de modo que consideró que la imposición de la sanción por inexactitud se fundó en criterios objetivos.

**TRÁMITE PROCESAL DE SEGUNDA INSTANCIA**

De acuerdo con la modificación del artículo 247 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo introducida por el artículo 67 de la Ley 2080 de 2021 y dado que en el presente caso no fue necesario decretar pruebas, **Cerro Matoso S.A.**realizó intervención respecto del recurso de apelación presentado por la demandada dentro del término procesal pertinente, en la que reiteró de manera sucinta los argumentos expuestos en la demanda y en el recurso de apelación[14](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_note-14).

Adicionalmente, contradijo lo expuesto por el fisco en el recurso de apelación que presentó, pues consideró que todas las erogaciones relacionadas con su operación cumplen con los requisitos del [artículo 107](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=155) del Estatuto Tributario.

La **DIAN**no se pronunció.

El **Ministerio Público**guardó silencio.

**CONSIDERACIONES DE LA SALA**

En los términos de los recursos de apelación interpuestos por las partes, le corresponde a la Sala determinar i) si el IVA pagado por la demandante corresponde a la adquisición de bienes y servicios que, de acuerdo con las disposiciones del impuesto sobre la renta, resultan computables como costo o gasto de la empresa, ii) si el IVA pagado en la adquisición de repuestos corresponde a la compra o importación de activos fijos que no dan derecho a descuento, iii) si el Tribunal excedió el debate planteado por las partes y, iv) si procede la sanción por inexactitud impuesta en los actos acusados.

**IVA pagado en la adquisición de servicios**

Previo a resolver el presente cargo de fondo, es preciso establecer si le asiste razón a la actora en cuanto a que el Tribunal vulneró el principio de justicia rogada en la medida en que rechazó el IVA descontable por razones que van más allá de los motivos de rechazo plasmados por la administración tributaria en los actos controlados.

El artículo 187 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo señala:

*“****Artículo 187. Contenido de la sentencia.****La sentencia tiene que ser motivada. En ella se hará un breve resumen de la demanda y de su contestación y un análisis crítico de las pruebas y de los razonamientos legales, de equidad y doctrinarios estrictamente necesarios para fundamentar las conclusiones, exponiéndolos con brevedad y precisión y citando los textos legales que se apliquen. […]”*

Por su parte, el artículo 281 del Código General del Proceso prevé:

*“****Artículo 281. Congruencias.****La sentencia deberá estar en consonancia con los hechos y las pretensiones aducidos en la demanda y en las demás oportunidades que este código contempla y con las excepciones que aparezcan probadas y hubieren sido alegadas si así lo exige la ley.*

*No podrá condenarse al demandado por cantidad superior o por objeto distinto del pretendido en la demanda ni por causa diferente a la invocada en esta.*

*Si lo pedido por el demandante excede de lo probado se le reconocerá solamente lo último. […]”*

El marco normativo citado en precedencia describe el principio de congruencia de la sentencia en sus dos acepciones: i) **congruencia interna**: como la armonía que debe existir entre la parte motiva y la parte resolutiva de la providencia, y ii) **congruencia externa**: como la conformidad entre la decisión adoptada y lo solicitado por las partes tanto en la demanda como en su contestación[15](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_note-15).

Este principio busca proteger el derecho de las partes a obtener una decisión judicial certera sobre el asunto que se puso en conocimiento del juez, así como la protección del debido proceso y el derecho de defensa de las partes que encaminan su actuación procesal a controvertir los hechos y argumentos que fundaron la demanda, tratándose del demandante y en la contestación, si se trata de la posición procesal del demandado[16](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_note-16).

Igualmente, este principio garantiza que el juez sólo se pronuncie sobre lo discutido y no proferirá decisiones que van más allá de lo pedido ni reconocerá algo que no se solicitó, sino que tomará la decisión de acuerdo con las pretensiones y excepciones probadas a lo largo del proceso.

Entonces, de un análisis integral de la liquidación oficial de revisión y de la resolución del recurso de reconsideración, se observa que la autoridad tributaria rechazó el IVA descontable correspondiente al pago de servicios al considerar que no eran necesarios o no tenían relación directa con la actividad productora de renta, en la medida en que éstos debían haberse destinado directamente a la operación exenta.

Es decir, que para la DIAN no bastaba con que estas erogaciones tuvieran una relación indirecta o que se utilizaran en la gestión administrativa de la sociedad, sino que tenían que participar directamente en la actividad económica que desarrolla la contribuyente, para que el IVA pagado procediera como descontable.

Se precisa que en ningún momento los actos administrativos señalaron como motivo de rechazo que la fecha de expedición de las facturas no coincidiera con el período objeto de controversia, ni que la erogación careciera de soporte, ni que el concepto por el que se solicitó el costo o la deducción no correspondiera con lo indicado en la factura o documento soporte, por lo que es cierto que el *a quo* incluyó causales de rechazo que desbordan aquellas fijadas en los actos acusados.

Por lo anterior, y teniendo en cuenta que el presente cargo fue objeto de apelación por ambas partes, la Sala procederá a su estudio, que se limitará a los precisos motivos sustentados por la DIAN en los actos acusados, esto es, que para que los impuestos solicitados sean descontables y tengan derecho a devolución, el IVA pagado debe corresponder a bienes o servicios que, de acuerdo con las disposiciones del impuesto sobre la renta, resultan computables como costo o gasto de la empresa y deben estar destinados directamente a las operaciones gravadas o exentas.

La actora estima que cada una de las expensas glosadas cumplen a cabalidad con los requisitos del [artículo 107](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=155) del Estatuto Tributario.

Pues bien, los artículos [481](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=601) y [488](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=614) del Estatuto Tributario, en lo pertinente disponen:

*“*[***Artículo 481***](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=601)***. Bienes exentos con derecho a devolución bimestral.****Para efectos del impuesto sobre las ventas, únicamente conservarán la calidad de bienes y servicios exentos con derecho a devolución bimestral:*

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

[***Artículo 488***](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=614)***. Solo son descontables los impuestos originados en operaciones que constituyan costo o gasto.****Solo otorga derecho a descuento, el impuesto sobre las ventas por las adquisiciones de bienes corporales muebles y servicios, y por las importaciones que, de acuerdo con las disposiciones del impuesto a la renta, resulten computables como costo o gasto de la empresa y que se destinen a las operaciones gravadas con el impuesto sobre las ventas.”*

Al respecto debe señalarse que los artículos [488](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=614) y [489](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=615) del Estatuto Tributario prevén la imposibilidad de llevar como impuesto descontable el IVA pagado por bienes o servicios destinados a operaciones excluidas o no gravadas con el impuesto sobre las ventas. No se trata, como entiende la administración, que la erogación deba estar vinculada directamente al ingreso que genera la operación, asimilándola al concepto de costo; pues también es procedente el descuento del impuesto pagado en aquellos gastos relacionados con el mantenimiento de la actividad económica.

Si la actividad económica corresponde a la venta de bienes o la prestación de servicios gravados o exentos del IVA y las erogaciones por los bienes y servicios adquiridos son computables como costo o gastos en renta, el impuesto es descontable. Al contrario, si las operaciones son excluidas o no gravadas no será posible el descuento. Así mismo, el [artículo 490](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=616) del Estatuto Tributario dispone que cuando se realicen operaciones gravadas, exentas y excluidas, y no fuere posible establecer su imputación directa a unas y otras, debe distribuirse el IVA pagado en la misma proporción de los ingresos del período, de tal manera que el impuesto que resulte imputable a operaciones excluidas no sea descontable y deba llevarse como un mayor valor del costo o gasto para el impuesto sobre la renta.

Respecto de la aplicación del [artículo 488](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=614) del Estatuto Tributario la Sala señaló [17](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_note-17):

*“Conforme con el*[*artículo 488*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=614)*ibídem, para tener derecho al descuento del IVA originado en operaciones que constituyan costo o gasto, el impuesto debe haberse pagado por la adquisición de bienes corporales muebles, servicios, o importaciones (i) que sean computables como costo o gasto de la empresa, según las disposiciones del impuesto sobre la renta, y (ii) que se destinen a las operaciones gravadas con el impuesto sobre las ventas.*

*En cuanto al primer requisito, para efectos de determinar qué bienes o servicios adquiridos resultan computables como costo o gasto de la empresa, el*[*artículo 107*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=155)*ibídem dispone que para que una expensa sea deducible, deben acreditarse los presupuestos de relación de causalidad, necesidad, y proporcionalidad.*

*[…]*

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

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

Conforme con el criterio en cita, será descontable el IVA pagado en la adquisición de bienes o servicios, siempre que cumplan con los requisitos del [artículo 107](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=155) del Estatuto Tributario y que se hayan adquirido en el contexto de la actividad que desarrolla el contribuyente, indistintamente que tengan relación directa o indirecta, pero que estén destinados a la operación gravada o en este caso, exenta.

Los requisitos previstos en el [artículo 107](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=155) del Estatuto Tributario para que las expensas necesarias sean deducibles, son: i) tener relación de causalidad con las actividades productoras de renta (principal o secundaria), ii) ser necesarias y iii) ser proporcionadas.

La Sala en sentencia 21329 del 26 de noviembre de 2020 unificó su jurisprudencia respecto del alcance de las exigencias contenidas en el [artículo 107](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=155) del Estatuto Tributario, para lo cual estableció las siguientes reglas de decisión[18](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_note-18):

*“1. Tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta, todas las expensas realizadas por el contribuyente en desarrollo o ejecución de la actividad productora de renta. Para establecer el nexo causal entre el gasto y la actividad lucrativa, no es determinante la obtención de ingresos ni el enunciado del objeto social del sujeto pasivo.*

*2. Las expensas necesarias son aquellas que realiza razonablemente un contribuyente en una situación de mercado y que, real o potencialmente, permiten desarrollar, conservar o mejorar la actividad generadora de renta. La razonabilidad comercial de la erogación se puede valorar con criterios relativos a la situación financiera del contribuyente, las condiciones del mercado donde se ejecuta la actividad lucrativa, el modelo de gestión de negocios propio del contribuyente, entre otros. Salvo disposición en contrario, no son necesarios los gastos efectuados con el mero objeto del lujo, del recreo o que no estén encaminados a objetivos económicos sino al consumo particular o personal; las donaciones que no estén relacionadas con un objetivo comercial; las multas causadas por incurrir en infracciones administrativas; aquellos que representen retribución a los accionistas, socios o partícipes; entre otros*.

*3. La proporcionalidad corresponde al aspecto cuantitativo de la expensa a la luz de un criterio comercial. La razonabilidad comercial de la magnitud del gasto se valora conforme a la situación económica del contribuyente y el entorno de mercado en el que desarrolla su actividad productora de renta.*

*4. Los contribuyentes tienen la carga de poner en conocimiento de las autoridades administrativas y judiciales las circunstancias fácticas y de mercado, demostraciones y 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.”*

Bajo esos supuestos, la Sala estudiará la procedencia del IVA pagado en la adquisición de servicios, para lo cual advierte que la demandante en el marco de su objeto social efectúa labores de exploración, explotación y beneficio de minas de níquel, producción y comercialización en Colombia y en el exterior de níquel, ferroníquel y otros productos de contenido de níquel. Igualmente, la construcción, instalación, adecuación, modernización y operación de plantas industriales para la producción de productos mineros terminados o semiterminados, así como de plantas de autogeneración y cogeneración de energía con el fin de atender las necesidades de la compañía[19](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_note-19).

**1.** **Servicios de telecomunicaciones, conexión y acceso a internet**

En lo que alude a los servicios de telecomunicaciones, conexión y acceso a internet adquiridos a los proveedores Colombia Telecomunicaciones S.A., Comunicación Celular S.A., EDATEL S.A. E.S.P. y Empresa de Teléfonos de Bogotá, se observa que la propia administración en la resolución del recurso de reconsideración reconoció que son herramientas fundamentales para la comercialización de los bienes que produce la sociedad en desarrollo de su objeto social[20](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_note-20).

Esto es así, ya que como lo puso de presente la accionante en sede administrativa y judicial, estos servicios le permiten relacionarse con sus clientes, realizar actividades de mercadeo, de selección de proveedores y cumplir con obligaciones frente a terceros, incluidas las de carácter tributario.

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

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

Por tanto, se declara procedente el IVA descontable por este concepto.

**2.** **Servicios de archivo, registro y gestión documental**

La DIAN en la resolución del recurso de reconsideración estimó que los gastos relacionados con el servicio de archivo, registro y gestión documental contratados con los terceros Aquiles Colombia Ltda., Servi Archivo S.A.S. y Senda Ltda., son gastos administrativos esenciales en el manejo de los negocios, pero no participan directamente en el desarrollo de la actividad productora de renta[21](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_note-21).

En contraposición, la actora a lo largo del proceso expuso que estos servicios son necesarios y tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta ya que le permiten almacenar de forma organizada la información, facilitan y agilizan su consulta, amparan la seguridad de la información y coadyuvan al manejo de los inventarios.

En el expediente obran las facturas 11398 y 11399 emitidas por Aquiles Colombia Ltda. a nombre de Cerro Matoso S.A. *“Auditoría documentales mes de Abril de 2013”* y *“Auditoría de campo mes de Abril de 2013; Viáticos auditoría de campo mes de Abril de 2013; Viáticos reunión mensual indicadores de gestión.”*[22](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_note-22).

También consta certificación emitida por el representante legal de Servi Archivo S.A.S., aportada por la demandante con ocasión de la respuesta al requerimiento especial, en la que indica que los bienes y servicios adquiridos corresponden a *“el suministro de separadores metálicos para dar soporte a las carpetas de historias clínica de salud ocupacional”*[23](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_note-23).

Del mismo modo, se observa certificación suscrita por la representante legal de Senda Ltda., aportada por la demandante con ocasión de la respuesta al requerimiento especial, en la que indica que los servicios que la actora adquirió tuvieron por objeto *“generación del manual contratista, apoyo GAP análisis y cambio normalización, soporte, escaneo y recepción de documentos, registro de inventario equipos con fluidos, servicios de elaboración de estrategia de mantenimiento y administración del sistema de normalización y biblioteca técnica”*[24](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_note-24).

Conforme con el material probatorio arrimado y los argumentos expuestos a lo largo del proceso por la actora, la Sala comparte su posición, pues considera que los servicios de archivo y gestión documental que la actora contrató buscan desarrollar, conservar o mejorar la actividad generadora de renta y es de aquellos normalmente acostumbrados en compañías que realizan actividades similares a la demandante, pues permiten que la gestión administrativa se lleve a cabo de forma eficiente, organizada y que se cumplan los estándares de calidad atinentes a dicha actividad.

Se destaca que para que proceda el IVA pagado como descontable, la relación puede ser directa o indirecta, siempre que se haya destinado a la actividad de la contribuyente. En ese orden de ideas, procede el descuento.

**3. Servicios para el cumplimiento de políticas de seguridad industrial y salud ocupacional. Servicios para el cumplimiento de obligaciones laborales y de la convención colectiva**

La Sala aprecia que en la resolución del recurso de reconsideración el fisco unificó en una sola glosa los *“servicios para el cumplimiento de políticas de seguridad industrial y salud ocupacional”* y los *“servicios adquiridos para el cumplimiento de las obligaciones laborales y de la convención colectiva”* por lo que los fundamentos de rechazo son los mismos para los dos grupos y en ese sentido la Sala realizará un solo análisis para las dos glosas[25](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_note-25).

Pues bien, la DIAN cuestionó que estas expensas tengan relación directa con la actividad productora de renta, pues estimó que, si no se llevan a cabo, la producción minera no cesa. Añadió que los pagos indirectos a los empleados no desvirtúan la posición de la administración, pues estos por si solos no son indispensables para obtener la renta en la relación causa-efecto.

En el otro extremo, CMSA estimó que los *“servicios para el cumplimiento de políticas de seguridad industrial y salud ocupacional”* tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta, en cuanto perseguían el cumplimiento de la política de seguridad industrial y de salud ocupacional de la compañía, que busca eliminar agentes nocivos para la salud y el bienestar de sus empleados, así como los accidentes laborales y enfermedades profesionales, a las que están altamente expuestos sus colaboradores, dada la naturaleza de la actividad que desarrolla la demandante.

Añadió que de conformidad con los artículos 24 numeral 6 y 25 de la *“Convención Colectiva del Trabajo de CMSA 2011-2015”* la sociedad adquirió compromisos tendientes a brindar atención especializada en salud, impartir cursos, desarrollar jornadas de divulgación y adelantar mediciones periódicas de higiene ocupacional que mitiguen los agentes de riesgo.

De otra parte, la demandante adujo que los *“servicios adquiridos para el cumplimiento de las obligaciones laborales y de la convención colectiva”* encierran gastos deportivos y de recreación, dotación de uniformes, seguros de menaje y trasteos que tienen fundamento legal en el Código Sustantivo de Trabajo, las políticas de seguridad industrial y salud ocupacional y la Convención Colectiva de CMSA.

Advirtió que la necesidad de las actividades recreativas y deportivas provienen del artículo 21 de la Ley 50 de 1990 y en el Concepto 303762 del 25 de septiembre de 2009 del Ministerio de la Protección Social[26](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_note-26). En cuanto a la dotación de uniformes, se refirió a lo dispuesto en el artículo 71 de la Convención Colectiva de CMSA.

Expresó que en ejecución de lo estipulado en los artículos 30 y 31 de la Convención Colectiva de CMSA, la actora realizó pagos por concepto de tiquetes y tasas aeroportuarias que son de obligatorio cumplimiento. Así mismo, mencionó que en atención a lo dispuesto en el artículo 60 *ibidem* asumió el costo de transporte de trabajadores y sus familias y el del trasteo de sus enseres.

Pues bien, la Ley 1562 del 11 de julio de 2012 definió el Sistema de Gestión de la Seguridad y Salud en el Trabajo -SG-SST- como un sistema que consiste en el desarrollo de un proceso lógico y por etapas, basado en la mejora continua y que incluye la política, organización, planificación, evaluación, auditoría y las acciones de mejora para anticipar, reconocer, evaluar y controlar los riesgos que puedan afectar la seguridad y salud en el trabajo[27](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_note-27).

De conformidad con el artículo 21 del Decreto 1295 de 1994[28](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_note-28), son obligaciones del empleador entre otras, procurar el cuidado integral de la salud de sus trabajadores y de los ambientes de trabajo; programar, ejecutar y controlar el cumplimiento del programa de salud ocupacional de la empresa y procurar su financiación; facilitar la capacitación de los trabajadores a su cargo en materia de salud ocupacional.

Respecto de las actividades recreativas y deportivas reprochadas, se destaca que el artículo 21 de la Ley 50 de 1990 prevé[29](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_note-29):

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

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

En lo que alude a lo pactado en la Convención Colectiva es necesario precisar que la convención colectiva tiene sustento normativo en el artículo 55 de la Constitución Política que establece que el Estado debe promover la concertación y los demás medios para la solución de los conflictos colectivos de trabajo.

A su vez, el artículo 467 del Código Sustantivo del Trabajo define las convenciones colectivas de trabajo:

*“****ARTÍCULO 467. DEFINICIÓN.****Convención colectiva de trabajo es la que se celebra entre uno o varios [empleadores] o asociaciones patronales, por una parte, y uno o varios sindicatos o federaciones sindicales de trabajadores, por la otra, para fijar las condiciones que regirán los contratos de trabajo durante su vigencia.”*

En sede administrativa, la sociedad aportó la *“Convención Colectiva del Trabajo de CMSA 2011-2015”* suscrita el 13 de agosto de 2010 entre CMSA y el Sindicato de Trabajadores de Cerro Matoso S.A. -SINTRACERROMATOSO-, con vigencia desde el 1 de enero de 2011 hasta el 31 de diciembre de 2015, que en lo pertinente consagra[30](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_note-30):

*“ARTÍCULO 24°*

*SERVICIOS MÉDICOS*

*[…]*

*6. Salud Ocupacional*

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

*[…]*

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

*[…]*

*ARTÍCULO 25°.*

*CURSOS DE SALUD OCUPACIONAL*

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

*ARTÍCULO 30°*

*ASEGURAMIENTO PARA EL TRATAMIENTO DE ENFERMEDADES DE ALTO COSTO EN SU MANEJO.*

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

*[…]*

*ARTÍCULO 31°*

*REMISIÓN DE PACIENTES FUERA DE MONTELÍBANO*

*[…]*

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

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

*[…]*

*ARTÍCULO 60°*

*SERVICIO DE TRASTEO*

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

*A. Al momento de contratar al trabajador.*

*B. Cuando el trabajador se encuentre laborando en la empresa y sus familiares vivan en municipios diferentes a Montelíbano.*

*C. Al momento de la terminación del contrato de trabajo por cualquier causa.*

*En este evento la empresa pagará los gastos de regreso del trabajador, su familia y enseres al lugar donde el trabajador decida radicarse dentro del territorio nacional.*

*[…]*

*ARTÍCULO 71°*

*DOTACIÓN*

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

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

Ahora bien, a efectos de soportar su dicho, la actora allegó las facturas que soportan la adquisición de servicios, así como certificaciones emitidas por los proveedores, que evidencian los conceptos de los servicios prestados, y certificaciones proferidas por el Superintendente de Seguridad Industrial de la compañía que en algunos casos corrobora la noción de algunos de los servicios por los que pagó la demandante[31](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_note-31).

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

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

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

Se recalca que en general, son erogaciones de carácter laboral que tienen fundamento legal o convencional y que por tanto, su cumplimiento busca precaver indemnizaciones, sanciones y litigios futuros que podrían poner en riesgo la continuidad de la operación, afectar la productividad e incluso influir en la competitividad de la compañía.

Por tanto, la Sala colige que las expensas objeto de debate son necesarias pues de forma potencial conllevan a que la actividad generadora de renta se mantenga y mejore. Así mismo, se evidencia que la sociedad demandante asumió la carga probatoria y argumentativa que le asistía para demostrar que las erogaciones objeto de rechazo acatan lo dispuesto en los artículos [488](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=614) y [107](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=155) del Estatuto Tributario para que proceda la deducción del impuesto sobre las ventas pagado en cada caso, así como también se descarta que se trate de expensas suntuarias o de mero lujo o recreo, por lo que la Sala considera procedente el IVA descontable declarado por *“servicios para el cumplimiento de políticas de seguridad industrial y salud ocupacional”* y *“servicios adquiridos para el cumplimiento de las obligaciones laborales y de la convención colectiva”*.

**4.** **Servicios de asesoría para el cumplimiento de obligaciones legales**

En cuanto a los servicios de asesoría para el cumplimiento de obligaciones legales, se precisa que en el escrito de demanda la actora puso de presente que en el recurso de reconsideración la DIAN aceptó que los servicios legales son necesarios, proporcionales y tienen relación de causalidad, con lo cual reconoció la procedencia de IVA descontable en la suma de $84.031.704, pero sin motivo aparente mantuvo el rechazo de $132.811.729[32](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_note-32).

Al respecto, la DIAN en la contestación de la demanda aseguró que se mantuvo el rechazo de parte de estos servicios, toda vez que los documentos soporte como son facturas y certificaciones, no llevan al convencimiento de que el IVA pagado corresponda a un impuesto que proceda como descontable, pues no indican de forma concreta las actividades que se llevaron a cabo en desarrollo de estos servicios y que permitan asociarlos a la actividad productora de renta[33](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_note-33).

Sea lo primero señalar que, en efecto, la entidad demandada en la resolución del recurso de reconsideración manifestó que[34](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_note-34):

*“Como se observó, en los puntos que anteceden, consideramos que de acuerdo con el objeto social que desarrolla Cerro Matoso S.A., visto con anterioridad, estos servicios son necesarios, proporcionales y con relación de causalidad en cuanto a la actividad****generadora de renta,****pues no podemos perder de vista que los ingresos brutos por exportación, correspondientes al período investigado ascienden a la suma de $186.667.678.000.*

*[…]*

*Esta última sentencia señala la relación que puede tener un servicio profesional acepta que los mismos****contribuyen a una buena gestión empresarial,****“de manera general” puede ser directa e indirecta su participación, bien sea para prevenir inconvenientes o en defensa de sus intereses.*

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

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| ***FACTURA*** | ***FECHA*** | ***VALOR*** | ***FOLIO*** |
| *32077* | *02/07/2013* | *282.960* | *110* |
| *[…]* | *[…]* | *[…]* | *[…]* |
| ***TOTAL*** | ***84.031.704*** | ***N.A.*** |

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

Según lo transcrito previamente, se observa que asiste razón a la accionante en cuanto a que la administración aceptó que los servicios de asesorías para el cumplimiento de obligaciones legales cumplen con los requisitos del [artículo 107](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=155) del Estatuto Tributario y dejó en discusión la procedencia de la devolución del IVA pagado pese a que tuviera la calidad de descontable, pues a su juicio, las expensas no estaban directamente relacionadas con el bien exportado.

Al punto, la Sala trae a colación lo señalado en la parte introductoria de este cargo, respecto a que los artículos [488](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=614) y [489](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=615) del Estatuto Tributario no plantean que la erogación deba estar vinculada directamente al ingreso que genera la operación, asimilándola al concepto de costo, sino que también es procedente el descuento del impuesto pagado en aquellos gastos relacionados con el mantenimiento de la actividad económica. Bajo esa óptica, no es de recibo la posición expuesta por la administración.

Ahora, es de anotar que al referirse a este cargo, el *a quo* no se pronunció respecto de esta inconformidad propuesta por la contribuyente, pero coincidió con el fisco en cuanto a que las expensas son necesarias y tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta. Sin embargo, limitó el IVA descontable aceptado a $95.775.805 por motivos como que el certificado del proveedor no detalla la fecha de expedición de las facturas y que las facturas correspondían al mes de junio, requisitos que como se dijo, no fueron cuestionados por la autoridad tributaria[35](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_note-35).

De otra parte, la Sala destaca que en este caso las partes coinciden en que la demandante realiza una actividad exenta por tratarse de bienes corporales muebles que se exportan, por lo que hay lugar al descuento de IVA. En ese orden de ideas, se colige que no hay motivos para mantener el rechazo del IVA descontable por concepto de servicios de asesoría para el cumplimiento de obligaciones legales. Valga destacar que esta Sección en otras oportunidades ha aceptado la deducibilidad de expensas de la misma naturaleza[36](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_note-36).

**5.** **Servicios adquiridos para el mantenimiento de la operación y gastos de mantenimiento de equipos, papelería, arriendos, entre otros**

Sea lo primero indicar que en el recurso de reconsideración la DIAN analizó la procedencia de los *“Servicios adquiridos para el mantenimiento de la operación”* y de los “*gastos de mantenimiento de equipos, papelería, arriendos, entre otros”* en un solo cargo, por lo que los motivos de desconocimiento son los mismos para las dos clases de expensas.

La autoridad tributaria expresó que respecto de los servicios de reparación, mantenimiento de maquinaria, control de explosivos, elaboración de planos, señalizaciones, actividades de ingeniería, arrendamientos, comisiones, parqueaderos, papelería, entre otros, no es posible determinar con el material probatorio que consta en el expediente y la argumentación de la demandante, que éstos estén relacionados con la operación directa de CMSA y enfatizó en que la carga de la prueba es de la contribuyente[37](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_note-37).

Dicha posición fue reiterada por la entidad accionada en la contestación de la demanda y en el recurso de apelación[38](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_note-38).

En oposición, puso de presente que los **servicios adquiridos para el mantenimiento de la operación**permiten el desarrollo normal y continuo de su actividad generadora de renta y son comunes en las compañías de carácter industrial. Además, aluden a la reparación y mantenimiento de maquinaria, al control de explosivos, a la elaboración de planos, a la elaboración de señalizaciones, a actividades de ingeniería, al mantenimiento de las distintas sedes en las que adelanta actividades administrativas o relacionadas con la mina, al arrendamiento de oficinas y predios en su área de influencia que buscan garantizar políticas de protección del medio ambiente y de la salud humana.

Añadió que esos servicios garantizan la continuidad y el mantenimiento de la operación en su fase de producción y comercialización. Dijo que estos implican contar con personal calificado en el lugar de la operación que identifiquen ámbitos de mejora, realicen mantenimientos eficientes y calibren de forma rápida y efectiva los equipos, todo lo que tiene incidencia directa en la exportación de níquel.

Señaló que estas expensas incluyen suministro de personal temporal en las diferentes líneas de negocio de la compañía y servicios de seguridad que en cualquier compañía son necesarios e importantes, pero que en el caso de CMSA brindan apoyo a la infraestructura de la mina y al proceso de explotación y transporte dentro y fuera de ésta, lo que da lugar a que se preserve la actividad[39](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_note-39).

Igualmente, en el escrito de demanda la actora informó en un cuadro detallado que los servicios cuestionados incluyen gastos relacionados con la participación en la Asamblea Nacional de Afiliados de la ANDI[40](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_note-40), participación en la IV Feria Minería Colombia 2013, adquisición de un repuesto para reemplazar una pieza desgastada en los excavadores línea 2, elaboraciones de planos de construcción de la subestación que suministra gas a CMSA[41](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_note-41), servicios de señalización de equipos y válvulas de la planta en cumplimiento de la política de seguridad industrial, servicios de mantenimiento de las instalaciones de la mina y la ciudadela de CMSA[42](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_note-42), servicios de selección y reclutamiento de hojas de vida para el área de operación de la mina[43](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_note-43), servicios temporales para contratación de personal del área administrativa (asuntos laborales, financiera, proyecto 1SAP y exploración)[44](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_note-44), servicios de ingeniería básica avanzada para la mina[45](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_note-45), servicio de mantenimiento al sistema de enfriamiento, a maquinaria, al carro de bomberos y al carro de explosivos[46](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_note-46), servicios de mantenimiento de computadores[47](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_note-47), servicios de arrendamientos, servicios de entrenamiento a los funcionarios de CMSA en el programa información geográfica[48](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_note-48), arrendamientos de oficinas y parqueaderos, servicios de seguridad, entre otros[49](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_note-49), que se encuentran respaldados en facturas y certificaciones de los proveedores que fueron allegadas al proceso en sede administrativa.

En lo que alude a las expensas que la actora denominó **otros servicios necesarios para la operación de CMSA**que ascienden a **$63.489.609**la sociedad demandante en apelación expresó que corresponden a gastos administrativo de carácter necesario en el desarrollo de su actividad entre los que se encuentran arrendamientos, asesorías, comisiones, papelería y parqueaderos que no son gastos suntuarios, innecesarios o superfluos.

Especificó que éstos son gastos ordinarios y comunes dentro de cualquier empresa y que la compañía no puede operar sin los insumos necesarios para continuar con su operación, pues no es posible llevar a cabo labores administrativas sin papel o sin un espacio físico en el cual trabajar[50](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_note-50).

Igualmente, en la demanda la accionante incluyó un cuadro en el que detalló una a una las facturas objeto de cuestionamiento e indicó a qué correspondía cada una[51](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_note-51). En este se observan servicios de preparación de informe de sostenibilidad[52](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_note-52), alquiler de salones y espacios para entrenamiento de trabajo en alturas y gestiones administrativas[53](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_note-53), servicios de impresión[54](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_note-54), servicios de traducción de documentos[55](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_note-55), servicios de asesorías legales (laboral, tributaria y cambiaria)[56](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_note-56), adquisición de tarjetas plásticas[57](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_note-57), servicios de programación radial[58](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_note-58), servicios de arrendamiento de impresoras y fotocopiadoras[59](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_note-59), comisiones bancarias, entre otros[60](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_note-60), y para acreditarlos aportó en sede administrativa facturas y certificaciones de los proveedores.

Conforme a los argumentos y al grueso probatorio traídos a colación por la Sala, se observa que CMSA especificó, explicó y demostró a qué conceptos aludían los valores objeto de cuestionamiento, los que son inherentes a la gestión administrativa de la compañía o que permiten su desarrollo normal, a labores que contribuyen al cumplimiento de las políticas de seguridad en el trabajo, mantenimiento de la infraestructura y maquinaria utilizada por la actora en su actividad económica y otros servicios que como lo señaló la actora cooperan al desarrollo normal y continuo de su actividad económica y que hacen parte tanto de la fase de producción como de la fase de comercialización del níquel explotado, para lo cual es necesario, contar con personal calificado en distintas áreas del conocimiento, participar en eventos masivos que den a conocer al mercado la compañía, tener suministros para cumplir con las funciones administrativas, contar con espacios físicos acordes a las necesidades de cada actividad que la actora emprende y proveer seguridad y confort a sus colaboradores y a las instalaciones en las que se desarrolla la actividad.

Lo anterior, en la medida en que la actividad de explotación y exportación de níquel involucra toda una unidad operativa, no solo la mina, sino que envuelve al personal administrativo, técnico, profesional, los operarios, ingenieros y demás, para lo cual es necesario contar con condiciones óptimas en las distintas instalaciones en las que realizan sus funciones y con las herramientas que les permitan desarrollar con eficiencia su trabajo. La Sala debe reiterar que no necesariamente para que proceda el IVA pagado como descontable, los servicios adquiridos tienen que integrarse al bien producido, sino que la relación causal implica que deben hacer parte de la ejecución de la actividad productora de renta.

Adicionalmente, la Sala aprecia que la accionante cumplió con la carga probatoria que le asistía, pues explicó las razones por las que estos gastos están relacionados con su actividad y son necesarios para llevarla a cabo, razones que no fueron refutadas ni desestimadas por la administración, sino que se limitó a alegar que estos no infieren directamente en el material exportado o se adhieren a él, pero no cuestionó en particular un gasto o refutó los argumentos de la accionante.

En ese orden de ideas, la Sala considera que los gastos denominados por las partes como *“Servicios adquiridos para el mantenimiento de la operación”* y “*gastos de mantenimiento de equipos, papelería, arriendos, entre otros”* cumplen con el requisito de causalidad porque se efectuaron en desarrollo de la actividad de explotación y exportación de níquel y sus derivados, sin que para ello sea determinante la obtención de ingresos como lo sugirió el ente demandado.

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

**IVA pagado en la adquisición de repuestos**

La actora en la apelación alegó que es procedente el IVA descontable pagado en la compra a proveedores nacionales y la importación de repuestos, pues a su juicio estos no aumentan el valor de su activo fijo, sino que tienen el tratamiento de gasto porque no amplían la vida útil ni la productividad de la maquinaria a la que se destinan.

Para resolver el presente cargo, la Sala se atendrá a lo que decidió esta Sección en sentencia 25295 del 10 de noviembre de 2022, que desató un litigio entre las mismas partes respecto del V bimestre de IVA del año 2012 bajo los argumentos que pasan a exponerse[61](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_note-61):

*“[L]a Sala parte de precisar que, según el*[*artículo 488*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=614)*del ET, como regla general, es descontable el IVA pagado en la adquisición de servicios y bienes corporales muebles, así como en las importaciones que, de acuerdo con las normas del impuesto sobre la renta, resulten computables como costo o gasto y se destinen a operaciones gravadas. Sin embargo, esa conclusión no es extensible a los bienes corporales muebles que constituyan activos fijos, pues estos están sujetos a reglas especiales. Concretamente, el*[*artículo 491*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=617)*del ET dispone que el IVA soportado por la adquisición o importación de activos fijos no otorgará derecho a descuento. De ahí que, las reglas aplicables de cara al IVA pagado en la adquisición de repuestos sean determinadas por la naturaleza del bien adquirido, esto es, si debe registrarse como mayor del activo (sic) o como una erogación (costo o gasto) durante el ejercicio.*

*Al respecto, el*[*artículo 69*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=110)*del ET, en su versión vigente para la época del sub lite, preveía que el costo fiscal de los activos fijos muebles correspondía al precio de adquisición o el costo declarado en el año inmediatamente anterior, más «el costo de las adiciones y mejoras». La norma fiscal entonces vigente no especificaba la entidad o naturaleza de las mejoras que debían integrar el costo fiscal de los activos fijos muebles; en contraste con la norma vigente que, luego de ser modificada por la Ley 1819 de 2016, preceptúa que «adicionalmente harán parte del costo del activo las mejoras, reparaciones mayores e inspecciones, que deban ser capitalizadas de conformidad con la técnica contable». Por su parte, el artículo 64 del Decreto 2649 de 1993 (aplicable al caso enjuiciado por razones temporales), preveía que el valor histórico de los activos fijos se debía aumentar con el costo de las «adiciones, mejoras y reparaciones, que aumenten significativamente la cantidad o calidad de la producción o la vida útil del activo». Al hilo de lo anterior, el Decreto 2650 de 1993 establecía que los «materiales repuestos y accesorios» debían contabilizarse como inventarios (en la cuenta contable nro. 1455) hasta que estos fueran «consumidos, vendidos o dados de baja»; y lo que determinaba la cuenta que se debía afectar después de retirar el repuesto de los inventarios era su capacidad para aumentar la vida útil o la productividad del activo al que se incorporaría. Así, si el repuesto requerido no genera mayor productividad ni incrementa la vida útil del equipo se debía afectar el costo o gasto operacional según el caso. En contraste, los repuestos que incrementaran «significativamente» la productividad o vida útil del activo debían reconocerse como un mayor valor del bien al que se incorporaban, de modo que, en ese caso, las «adiciones, mejoras y reparaciones» constituyen activos fijos.*

*2.2- De conformidad con lo expuesto, si el repuesto o mejora adquirida repercute en un aumento significativo en la vida útil o productividad del activo fijo al que se destine, en criterio de la Sala el bien adquirido se reconoce como un mayor valor del activo fijo y, por esa razón, el IVA soportado en la adquisición de aquel (sea compra o importación) no es descontable en virtud de la limitación que dispone el*[*artículo 491*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=617)*del ET. Por el contrario, si los repuestos adquiridos por los obligados no tienen la calidad de activos fijos, porque carecen de la entidad suficiente para incrementar la vida útil o la productividad del bien al que se incorporen, el IVA pagado por el comprador o importador puede ser descontable en las condiciones previstas por las normas generales de descontables del impuesto sobre las ventas (artículos*[*485*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=607)*,*[*488*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=614)*y demás normas tributarias del ET).”* (Subraya la Sala)

De acuerdo con el criterio expuesto, lo determinante para establecer si un repuesto tiene la calidad de activo fijo o no, es la capacidad que éste tenga para aumentar la vida útil o la productividad del activo al que se incorpora, es decir, si tiene este potencial se considerará un activo fijo y no dará lugar a IVA descontable en los términos del [artículo 491](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=617) del Estatuto Tributario; si no tiene esta facultad, será llevado al costo o al gasto, según corresponda, y el IVA pagado en la compra o importación será descontable según lo dispuesto en los artículos [485](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=607) y [488](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=614) del Estatuto Tributario y demás normas concordantes.

En el caso concreto se observa que CMSA adquirió repuestos a diferentes proveedores por los que pagó IVA por cuantía de $91.599.822. Así mismo, está demostrado que la actora pagó IVA por valor de $132.828.000 en la importación de repuestos, para un total de $224.427.822.

La actora allegó con la respuesta al requerimiento especial, certificación *“sobre el uso y funcionalidad de los que constituyen repuestos y mantenimiento”* emitida por el Gerente de Mantenimiento de la compañía, en los siguientes términos[62](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_note-62):

*“Que los bienes y servicios adquiridos por CERRO MATOSO S.A. NIT 860.069.378-6 que se anuncian en el anexo que se aporta, tienen como finalidad mantener, reponer o reparar un activo fijo y no extienden la vida útil del bien al que se incorpora, ni aumentan su eficiencia ni se constituyen en adiciones o mejoras técnicas del mismo.”*

Tal como lo refirió el Gerente de Mantenimiento, aportó anexo en el que de forma detallada explicó la naturaleza de cada una de las piezas adquiridas por la demandante y destacó que en todos los casos se trata de bienes que no prolongaron la vida útil del bien al que se incorporaron, sino que se usaron para reemplazar piezas dañadas o desgastadas.

Adicionalmente, la contribuyente aportó certificación proferida por el Superintendente de Mantenimiento Mina de la compañía, en el mismo sentido de la antes referida, y que igualmente, se acompañó de un anexo detallado sobre la naturaleza de los bienes adquiridos[63](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_note-63).

Con ocasión de la reforma a la demanda, la actora aportó certificación suscrita por el contador de la compañía en la que certifica que de acuerdo con los registros de los meses de mayo a agosto de 2013 y la documentación soporte, se registraron en las siguientes cuentas contables y hacen parte del inventario de repuestos y/o costos y gastos de los meses referidos[64](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_note-64):

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| ***Cuenta PUC*** | ***Descripción Cuenta*** | ***Cuenta Corporativa*** | ***Nombre de la Cuenta*** |
| *14550501* | *Inventario de materiales, repuestos y accesorios.* | *148000* | *CAInvt NonTradStock Stores/Consumables* |
| *73100101* | *Costos indirectos de fabricación materiales.* | *630000* | *EXPMAC Equipment/Material* |
| *73959704* | *Costos indirectos de fabricación variación en precio repuestos.* | *620206* | *EXPMAC Std-Actual Price Variances-Stores/Spares* |
| *73959709* | *Costos indirectos de fabricación variación diferencia en cambio de repuestos.* | *610202* | *EXPMAC Std-Actual Exchange Variance- Supply&Maint* |

A la certificación anterior adjuntó un cuadro denominado *“Compras relacionadas con mantenimientos, reposiciones y reparaciones diversas – Bimestre 4 – 2013”* que en el caso de los bienes importados detalló el número de la declaración de importación, la fecha de presentación, el valor del IVA, la descripción y destinación del bien, naturaleza contable, cuenta contable y nombre de la cuenta contable; en el caso de los bienes nacionales indicó el NIT, nombre del proveedor, número de factura, IVA descontable, concepto de la factura, descripción técnica, naturaleza contable, cuenta contable y nombre de la cuenta contable[65](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_note-65).

Igualmente, aportó el asiento contable, la factura del proveedor y en el caso de los bienes importados, copia de la declaración de importación, de cada uno de los bienes en discusión[66](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_note-66).

De otra parte, consta en el expediente que el motivo de rechazo del IVA pagado en la adquisición de repuestos es el siguiente[67](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_note-67):

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

Se observa entonces que el reparo esgrimido por la parte demandada se limita a una afirmación sin sustento probatorio de que los repuestos adquiridos por la demandante aumentaron la vida útil y la productividad del bien al que se incorporaron, razón por la cual debieron contabilizarse y declararse como un mayor valor del activo fijo.

De otra parte, CMSA aportó dos certificaciones emitidas por empleados suyos que dan cuenta de que los repuestos se compraron para reemplazar piezas que por el uso normal estaban desgastadas o dañadas y que aseguran que en ningún caso aumentan la vida útil o la productividad del activo, personal que conforme con la jurisprudencia en cita, es idónea para establecer las condiciones en que se adquirieron los bienes y su finalidad, por lo que son prueba idónea de lo que la accionante pretende probar.

Igualmente, aportó una certificación emitida por el contador de la compañía que indica que los bienes adquiridos a proveedores nacionales y en el exterior se registraron en cuentas de inventario y de costos, sin afectar los activos. Además, se destaca que la DIAN no desplegó actividad probatoria ni argumentativa que restara credibilidad o desvirtuara los certificados aportados en sede administrativa por la contribuyente. Prospera el cargo de apelación de la actora.

**Sanción por Inexactitud**

Las anteriores consideraciones desvirtúan el rechazo de impuestos descontables en cuantía de $224.427.822 pagados en la adquisición de repuestos para maquinaria y de $436.117.766 pagados en la adquisición de servicios, y permiten concluir que se cumplieron los requisitos de los artículos [107](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=155) y [488](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=614) del Estatuto Tributario para su procedencia, lo que conlleva al levantamiento de la sanción por inexactitud impuesta por la DIAN a CMSA por no estar inmersa en los hechos sancionables descritos en el [artículo 647](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=804) *ibidem* y da lugar a declarar la nulidad de los actos administrativos demandados y a título de restablecimiento del derecho, declarar la firmeza del denuncio privado presentado por la actora el 5 el junio de 2015, con ocasión a la respuesta del requerimiento especial[68](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_note-68).

**Condena en costas**

La Sala precisa que no condena en costas en esta instancia conforme a lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, y 365 numeral 8 del Código General del Proceso, por cuanto en el expediente no se encuentran pruebas que las demuestren o justifiquen.

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

**FALLA**

**PRIMERO: Revocar**la sentencia del 5 de agosto de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “B” en el trámite del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho instaurado por Cerro Matoso S.A. En su lugar:

“**PRIMERO: Declarar la nulidad**de la Liquidación Oficial de Revisión 122412015000008 del 10 de noviembre de 2015 que modificó la declaración privada de IVA del IV bimestre de 2013 presentada por la actora, y de la Resolución 009247 del 28 de noviembre de 2016 que resolvió el recurso de reconsideración contra el acto anterior.

**SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho,**declarar la firmeza de la declaración de IVA del IV bimestre de 2013 presentada por la actora 5 de junio de 2015 con ocasión de la respuesta al requerimiento especial.”

**SEGUNDO: No condenar**en costas en esta instancia.

**TERCERO: Reconocer**personería jurídica a la abogada ANA MARÍA BARBOSA RODRÍGUEZ como apoderada de la parte demandante, de conformidad con el poder que obra en los folios 1 a 2 del cuaderno principal 1.

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

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

*(Firmado electrónicamente)*

**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

Presidenta

Salvo voto

*(Firmado electrónicamente)*

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

*(Firmado electrónicamente)*

**MILTON CHAVES GARCÍA**

*(Firmado electrónicamente)*

**WILSON RAMOS GIRÓN**

Aclaro voto

**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN CUARTA**

**SALVAMENTO DE VOTO**

**Referencia NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO**

**Radicación 25000-23-37-000-2017-00584-01 (26585)**

**Demandante CERRO MATOSO S.A.**

**Demandado DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN**

Con todo respeto por la decisión mayoritaria, salvo el voto en la sentencia del proceso en referencia, en tanto concluyó lo siguiente:

**1. Procedencia del IVA descontable por adquisición de servicios**

Concluyó la Sala que será descontable el IVA pagado en la adquisición de bienes o servicios, siempre que cumplan con los requisitos del [artículo 107](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=155) del Estatuto Tributario y que se hayan adquirido en el contexto de la actividad que desarrolla el contribuyente, indistintamente que tengan relación directa o indirecta, o que se destinen o no a la operación gravada con el impuesto sobre las ventas.

En el caso en concreto se consideró que los servicios prestados de *i)*telecomunicaciones, conexión y acceso a internet, *ii)* archivo, registro y gestión documental, *iii)* servicio para el cumplimiento de políticas de seguridad industrial y salud ocupacional *iv)* servicios para el cumplimiento de obligaciones laborales y de la convención colectiva, *v)* de asesoría para el cumplimiento de obligaciones legales, *vi)* bienes adquiridos para el mantenimiento de la operación y gastos de equipo, papelería y arriendos, entre otros, cumplen con las reglas de unificación establecidas en la sentencia 21329 del 26 de noviembre de 2020.

Considero que las reglas fijadas en la sentencia de unificación que establecen el criterio de la expensa necesaria para efectos del impuesto sobre la renta no es el criterio exclusivo para determinar los impuestos descontables en materia del impuesto sobre las ventas los cuales se rigen adicionalmente por el modelo del impuesto del valor agregado y en el cual solo puede descontarse los impuestos que se incurren en la actividad gravada (IVA) y que se imputan al bien o servicio gravado.

En efecto, el Decreto 3541 de 1983 introdujo en nuestra legislación fiscal el modelo del impuesto sobre las ventas sobre el valor agregado, es decir que se causa sobre el valor que se le agrega al producto o servicio en cada punto de la cadena productiva (importación, producción y comercialización), de manera que los responsables solo generan el impuesto sobre el valor que añaden, con lo cual tienen la posibilidad de llevar como descontable el IVA que han pagado en la adquisición de los bienes, insumos y servicios inherentes al producto o servicio que están enajenando.

De acuerdo con lo anterior el [artículo 488](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=614) del Estatuto Tributario supedita el derecho al descuento, no sólo a que los bienes servicios o importaciones sean computables como costo o gasto de la empresa en el impuesto de renta, sino que se destinen a la operación gravada con IVA. Entendiéndose por esto que se relacione de manera directa con el costo de producción de los bienes o servicios gravados, con lo cual el IVA incurrido en las erogaciones que no hacen parte del bien o servicio no sería procedente como descontable. Una interpretación que permita descontar indiscriminadamente el IVA pagado en bienes y servicios que proceden como costo o deducción en renta, implicaría que los responsables no serían en ningún caso, sujetos pasivos del IVA así fueran verdaderos consumidores finales de dichos bienes y servicios.

Por lo que evaluando cada una de las expensas glosadas por la DIAN se advierte que el segundo requisito previsto en el [artículo 488](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=614) del Estatuto Tributario, esto es la destinación a la operación gravada, no se cumpliría pues no son erogaciones vinculados a la exploración, explotación y comercialización de níquel y ferroníquel, sino que corresponden a erogaciones vinculadas a la administración de la compañía, es decir, a gastos que aunque necesarios y con relación de causalidad, no son directamente atribuibles a la operación gravada, condición bajo la cual, no resultaba procedente tratar el IVA incurrido como descontable. Le correspondía a la actora asumirlo como su consumidor final, y tratarlo en consecuencia como un mayor valor de los mismos.

No habiéndose acreditado la satisfacción de los dos requisitos previstos en el [artículo 488](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=614) del Estatuto Tributario no era procedente acceder al IVA descontable.

**2. Iva pagado en la adquisición de repuestos**

Concluyó la Sala que lo determinante para establecer si un repuesto tiene la calidad de activo fijo o no, es la capacidad que éste tenga para aumentar la vida útil o la productividad del activo al que se incorpora, es decir, si tiene este potencial para extender la vida útil se considerará un activo fijo y no dará lugar a IVA descontable en los términos del [artículo 491](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=617) del Estatuto Tributario; si no tiene esta facultad, será llevado al costo o al gasto, según corresponda, y el IVA pagado en la compra o importación será descontable según lo dispuesto en los artículos [485](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=607) y [488](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=614) del Estatuto Tributario y demás normas concordantes, por lo que en el caso en concreto y de acuerdo con las pruebas aportadas en el proceso los repuestos se compraron para reemplazar piezas que por el uso normal estaban desgastadas o dañadas y que aseguran que en ningún caso aumentan la vida útil o la productividad del activo, personal que conforme con la jurisprudencia en cita, es idónea para establecer las condiciones en que se adquirieron los bienes y su finalidad.

Disiento de esta posición toda vez que a la luz de lo prescrito por el [artículo 488](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=614) del Estatuto Tributario solo otorga derecho a descuento, el impuesto sobre las ventas por las adquisiciones de bienes corporales muebles y servicios, y por las importaciones que, de acuerdo con las disposiciones del impuesto de renta, resulten computables como costo o gasto de la empresa y que se destinen a las operaciones gravadas con el impuesto sobre las ventas. Sin embargo, el [artículo 491](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=617) ibidem establece una prohibición: “El impuesto a las ventas por la adquisición o importación de activos fijos no otorgará derecho a descuento”.

Para establecer la naturaleza de los activos fijos, se debe atender lo dispuesto en el [artículo 60](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=101) del Estatuto Tributario, norma fiscal que por contener una regulación especial en la materia, debe aplicarse de manera preferente sobre las disposiciones contables de los Decretos 2649 y 2650 de 1993, vigentes para la época de los hechos, además, con lo previsto en las mismas normas contables, cuando señalan que en caso de incompatibilidad, prevalecerán las disposiciones de carácter tributario.

Acorde con el precepto fiscal señalado en precedencia:

“Son activos movibles los bienes corporales muebles o inmuebles y los incorporales que se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente e implican ordinariamente existencias al principio y al fin de cada año o período gravable.

Son activos fijos o inmovilizados los bienes corporales muebles o inmuebles y los incorporales que no se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente“ (subrayado propio).

Repárese en que el criterio diferenciador entre los activos fijos y movibles, no es si alargan o no, la vida útil de un activo, sino si están destinados o no a ser enajenados en el giro ordinario del negocio, parámetro bajo el cual, los repuestos tienen la connotación de activos fijos, siempre que no se adquieran para ser enajenados en la actividad productora de renta del contribuyente.

Así, al tener los repuestos, la connotación de activo fijo no procede el tratamiento fiscal de impuesto descontable, porque se encuentran en el supuesto que prohíbe su aplicación en el [artículo 491](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=617) del Estatuto Tributario.

De tal manera que, está probado en el caso concreto que, los repuestos tenían la connotación de activos fijos o inmovilizados, pues independientemente de su registro contable, habían sido adquiridos para la reparación o mantenimiento de los activos fijos de la compañía, y no para su comercialización, por ende, no tenían vocación alguna de venta.

En consecuencia, les era aplicable la limitación prevista en el [artículo 491](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=617) del Estatuto Tributario, que proscribe tratar el IVA de los activos que califiquen como fijos como impuesto descontable, de manera que el mismo debió tratarse como mayor valor del costo o gasto, según correspondiera.

Atentamente,

*(Firmado electrónicamente)*

**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN CUARTA**

**ACLARACIÓN DE VOTO**

**Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho**

**Radicación: 25000-23-37-000-2017-00584-01 (26585)**

**Demandante: Cerro Matoso S.A.**

Respecto de la sentencia dictada en el proceso de la referencia, me permito aclarar el voto en relación con el análisis efectuado sobre el derecho que tenía la actora para llevar como descontable, con fundamento en el [artículo 488](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=614) del ET (Estatuto Tributario), el IVA que tuvo que soportar al adquirir repuestos para reparar sus activos fijos.

En ese estudio, a efectos de determinar que no se hubiese contravenido la prohibición dispuesta en el [artículo 491](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=617) del ET, que impide descontar el IVA incurrido en la adquisición activos fijos, se juzgó la naturaleza de los activos sobre los que recaía el debate atendiendo a los parámetros fijados en el [artículo 69](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=110) del ET, que no a la dicotomía que el [artículo 60](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=101) *ejusdem* plantea entre activos fijos y activos movibles. Señaladamente, para la época de los hechos, el referido artículo 69 consagraba la regla de que el costo de las «*adiciones y mejoras*», de aquellos bienes muebles que tengan la condición de activos fijos, se integran en el costo del activo, precepto junto al cual la normativa contable especificaba (en el artículo 64 del Decreto 2649 de 1993) que dicha capitalización de las «*adiciones, mejoras y reparaciones*» solo tendría lugar cuando «*aumenten significativamente la cantidad o calidad de la producción o la vida útil del activo*».

Partiendo de la confluencia de esas normas se estableció, tanto en la doctrina oficial de la autoridad de impuestos, como en la jurisprudencia de la Sección, que el IVA soportado en la adquisición de repuestos no sería descontable, conforme al [artículo 491](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=617) del ET, en el evento de que el repuesto prolongase la vida útil del activo, pues, en ese caso, se reputaría como un supuesto de compra de un activo fijo. De lo contrario, esto es, cuando el repuesto adquirido no prolongue la vida útil del bien reparado, ni le incremente significativamente el valor, su adquisición se tendrá como una erogación (costo o gasto) que da derecho al descuento del IVA pagado, siempre que se cumplan los requisitos generales fijados en el [artículo 488](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=614) del ET.

Tanto así, que en el Concepto Unificado del Impuesto sobre las Ventas proferido por la DIAN, nro. 03 de 2002, tras analizar el [artículo 491](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=617) del ET, se indicó en el §1.7.1 que «*en conclusión, es posible tomar como descontable el impuesto sobre las ventas pagado en la importación de repuestos, siempre y cuando concurran los presupuestos de ley para su procedencia, es decir que tales bienes sean considerados como costo o gasto en el impuesto sobre la renta y que se destinen a operaciones gravadas con el impuesto*» y que solo correspondía negarle ese tratamiento al «*IVA pagado en la adquisición de los repuestos que se incorporan al activo fijo para prolongar su vida útil y para valorizarlo*». En lo que respecta a la Sección, se ha aplicado esa tesis para juzgar en litigios idénticos al del presente proceso, como ocurrió en la sentencia del 10 de noviembre de 2022, exp. 25295, CP: Julio Roberto Piza.

No extraña entonces que en el *sub lite* el motivo por el cual la autoridad de impuestos rechazó que la actora llevara como descontable el IVA pagado en la adquisición de los repuestos haya sido el de que el «*objeto final*» de estos fuese el de incorporarlos «*al bien de capital para prolongar su vida útil y valorizarlos, representando un mayor valor del activo*», por lo cual estimó que debieron «*recibir el tratamiento tributario de activos fijos*». Esa circunstancia a su vez determinó que el debate judicial recayera en la valoración de las pruebas con las que se pretendía afirmar que los repuestos en cuestión carecían de la potencialidad de «*incrementar significativamente la capacidad productiva y eficiencia original*» del bien de capital en el que se integraron. Nunca se discutió por ninguna de las partes que los repuestos adquiridos tuviesen que calificarse como activos fijos por incumplir los requisitos consagrados en el [artículo 60](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=101) del ET para considerarlos como activos movibles.

Ahora bien, siendo el expuesto el criterio de decisión que rige el tratamiento tributario que cabe darle al IVA pagado en la adquisición de repuestos de los activos fijos, resulta forzoso que sea aplicado uniformemente a todos los juicios que involucren ese punto de debate. La aclaración la hago porque observo que en el pasado la Sección siguió otro camino al definir si el IVA pagado en la importación de repuestos de maquinaria pesada para industrias básicas daba derecho a un descuento en la declaración del impuesto sobre la renta, con fundamento en el [artículo 258-2](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=333) del ET (norma que fue incorporada a la codificación fiscal por el artículo 50 de la Ley 223 de 1995, pero que derogaron los artículos 122 de la Ley 1943 de 2018 y 160 de la Ley 2010 de 2019).

Sobre el particular, se determinó en la sentencia proferida el 01 de julio de 2021 (exp. 24313, CP: Milton Chaves García) que el IVA pagado en la importación de repuestos de los bienes de capital a los que se refiere el [artículo 258-2](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=333) del ET podía descontarse en el impuesto sobre la renta porque, acudiendo a un criterio gramatical, debe entenderse que «*el concepto de maquinaria pesada incluye todos los elementos complementarios o accesorios del equipo principal*»[69](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_note-69). En mi parecer, lo que se tendría que haber juzgado en esa ocasión era si los repuestos en cuestión incrementaban o no la vida útil del activo o su valor de manera significativa.

De modo que estimo que esos debates relativos a si corresponde darle al IVA pagado en la importación de repuestos para la maquinaria pesada de las industrias básicas el tratamiento que preveía el [artículo 258-2](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=333) del ET, también deben seguir la interpretación que aquí hemos comentado de los artículos [491](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=617) y [69](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=110) del ET, en lugar de un análisis lingüístico de la expresión «*maquinaria*». De no ser así, la Sección incurrirá en contradicciones hermenéuticas que la llevarán a conclusiones erróneas, como la de que el IVA soportado en la adquisición de ciertos repuestos podría recibir simultáneamente el tratamiento de impuesto descontable en la cuota del impuesto sobre la renta (conforme al [artículo 258-2](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=333) del ET) y en la cuota del propio IVA (según el [artículo 491](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=617) de

Por lo anterior, a futuro procuraré que la Sala acompase la interpretación y aplicación de las normas mencionadas; todo, sin perjuicio del derecho que tendrán los sujetos pasivos del IVA a hacer valer ante las instancias de la CAN el crédito fiscal que el artículo 28 de la Decisión CAN nro. 599 de 2004 les reconoce respecto del IVA pagado en la adquisición de activos fijos.

Atentamente,

(*Firmado electrónicamente*)

**WILSON RAMOS GIRÓN**

**Notas al pie**

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

1. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_ref-1) Folios 308 a 309 del c.p.
2. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_ref-2) Folio 25 del c.a.1.
3. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_ref-3) Folio 272 del c.a.2.
4. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_ref-4) Folios 321 a 336 vto. del c.a.2.
5. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_ref-5) Folio 410 del c.a.3.
6. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_ref-6) Folios 346 del c.a.2. a 403 del c.a.3.
7. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_ref-7) Folios 518 a 539 vto. del c.a.3.
8. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_ref-8) Folios 543 a 564 del c.a.3. y 616 a 633 del c.a.3.
9. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_ref-9) Folio 4 vto. del c.p.1.
10. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_ref-10) Folios 91 a 117 del c.p.
11. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_ref-11) Índice 2 del SAMAI.
12. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_ref-12) Índice 2 del SAMAI.
13. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_ref-13) Índice 2 del SAMAI.
14. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_ref-14) Índice 10 del SAMAI.
15. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_ref-15) Sentencia del 24 de septiembre de 2015. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 20777, C.P. Carmen Teresa Ortiz Rodríguez.
16. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_ref-16) Sentencia del 7 de octubre de 2021. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 24942, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto. Que reitera: Sentencia del 10 de junio de 2021. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 24283, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto; Sentencia del 1 de agosto de 2019. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 24074, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.
17. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_ref-17) Sentencia del 23 de febrero de 2012. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 17920, C.P. William Giraldo Giraldo. Que reitera: Sentencia del 10 de marzo de 2011. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 17492, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. En el mismo sentido: Sentencia del 6 de octubre de 2011. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 17885, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; Sentencia del 16 de septiembre de 2011. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 17777, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.
18. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_ref-18) 2020CE-SUJ-4-005, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.
19. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_ref-19) CD visible a folio 65 del c.p.1.
20. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_ref-20) CD visible a folio 65 del c.p.1. Página 22 de la Resolución 9247 del 28 de noviembre de 2016.
21. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_ref-21) C.D. visible a folio 65 del c.p.1. Página 22 de la Resolución 9247 del 28 de noviembre de 2016.
22. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_ref-22) Folios 112 y 113 del c.a.1.
23. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_ref-23) Folio 425 del c.a.3.
24. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_ref-24) Folio 426 del c.a.3.
25. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_ref-25) CD visible a folio 65 del c.p.1. Página 22 de la Resolución 9247 del 28 de noviembre de 2016.
26. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_ref-26) Actualmente Ministerio de Salud y Protección Social.
27. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_ref-27) *“Por la cual se modifica el sistema de riesgos laborales y se dictan otras disposiciones en materia de salud ocupacional.”*
28. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_ref-28) *"Por el cual se determina la organización y administración del Sistema General de Riesgos Profesionales"*. Modificado por la Ley 1562 de 2012.
29. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_ref-29) *“Por la cual se introducen reformas al Código Sustantivo del Trabajo y se dictan otras disposiciones.”*
30. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_ref-30) Folios 452 a 505 del c.a.3.
31. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_ref-31) Folios 113, 125, 155 y 156 del c.a.1., folios 427, 428, 429, 430, 431, 432, 433, 434, 588, 589, 601, 603 607, 608 y 609 del c.a.3.
32. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_ref-32) Índice 2 del SAMAI. Folio 17 de la demanda.
33. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_ref-33) Índice 2 del SAMAI.
34. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_ref-34) CD visible a folio 65 del c.p.1. Páginas 22 a 25 de la Resolución 9247 del 28 de noviembre de 2016.
35. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_ref-35) Índice 2 del SAMAI. Página 37 de la sentencia apelada.
36. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_ref-36) Ver: Sentencia de 3 de noviembre de 2022. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 25420, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello Sentencia de 9 de marzo de 2022. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 26283, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.
37. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_ref-37) CD visible a folio 65 del c.p.1. Páginas 26 a 29 de la Resolución 9247 del 28 de noviembre de 2016.
38. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_ref-38) Índice 2 del SAMAI.
39. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_ref-39) Índice 2 del SAMAI.
40. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_ref-40) Folio 117 del c.a.1. y folio 592 del c.a.3.
41. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_ref-41) Folios 124 del c.a.1.
42. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_ref-42) Folio 144 del c.a.1., folios 215 a 217 del c.a.2. y folios 440 y 441 del c.a.3.
43. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_ref-43) Folio 444 del c.a.3.
44. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_ref-44) Folios 203 a 204 del c.a.2., folio 445 del c.a.3.
45. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_ref-45) Folio 585 del c.a.3.
46. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_ref-46) Folio 598 del c.a.3.
47. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_ref-47) Folio 595 del c.a.3.
48. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_ref-48) Folio 599 del c.a.3.
49. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_ref-49) Escrito de demanda folios 20 vto. a 22 del c.p.1.
50. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_ref-50) Índice 2 del SAMAI.
51. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_ref-51) Folios 23 a 24 del c.p.1.
52. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_ref-52) Folio 237 del c.a.2.
53. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_ref-53) Folio 446 del c.a.3.
54. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_ref-54) Folio 447 del c.a.3.
55. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_ref-55) Folio 450 del c.a.3.
56. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_ref-56) Folio 506 del c.a.3.
57. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_ref-57) Folio 451 del c.a.3.
58. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_ref-58) Folio 596 del c.a.3.
59. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_ref-59) Folio 600 del c.a.3.
60. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_ref-60) Escrito de demanda folios 20 vto. a 22 del c.p.1.
61. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_ref-61) C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.
62. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_ref-62) Folios 414 a 418 del c.a.3.
63. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_ref-63) Folios 411 a 413 del c.a.3.
64. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_ref-64) Folio 147 del c.p.1.
65. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_ref-65) Folios 148 a 155 del c.p.1.
66. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_ref-66) Folios 156 a 246 del c.p.1.
67. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_ref-67) Folio 528 del c.a.3.
68. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_ref-68) En el mismo sentido: Sentencia del 10 de noviembre de 2022. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 25212, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello
69. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50412#cite_ref-69) Criterio reiterado en las sentencias del 10 de marzo de 2022, exps. 25133 y 25320, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello.