

Bogotá D.C.

Honorable Magistrada

**Dra. Mery Cecilia Moreno Amaya**

**Tribunal Administrativo de Cundinamarca**

Sección Cuarta – Subsección “B”

E. S. D.

<b>Expediente</b>	: 25000 23 37 000 2020 00227 00
<b>Demandante</b>	: <b>Cerrejón Zona Norte S.A.</b>
NIT	: 830.078.038-6
Acción	: Contenciosa
Medio De Control	: Nulidad y Restablecimiento del Derecho
Demandado	: U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN
Domicilio	: Bogotá D.C.
Concepto	: Impuesto sobre la renta para la equidad CREE 2015
<b>Actuación</b>	: <b>Contestación de la Demanda</b>
Cuantía	: \$3.488.820.000
Notificación Auto Admisorio	: 9 de abril de 2021
Apoderado Demandado	: Julio César Ruíz Muñoz
Domicilio Del Apoderado	: Bogotá D.C.
Asunto	: Rechazo de costos, deducciones y descuentos

**Julio César Ruíz Muñoz**, identificado con la cédula de ciudadanía N°19.381.254 de Bogotá, abogado titulado y portador de la Tarjeta Profesional N°189.579 del Consejo Superior de la Judicatura, actuando como apoderado de la **UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES** –en adelante U.A.E. DIAN-, de conformidad con el poder conferido por la Directora Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de la U.A.E. DIAN, respetuosamente y encontrándome dentro de la oportunidad legal, me permito contestar la demanda instaurada, en ejercicio del medio de control de Nulidad y Restablecimiento del Derecho, por la doctora **Adriana Ortíz Roa** en calidad de apoderada especial de Cerrejón Zona Norte S.A., por medio de la cual pretende que: **(i)** se declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión N°312412018000019 del 15 de noviembre de 2018 y de la Resolución 8731 del 7 de noviembre de 2019 que resolvió el recurso interpuesto y, **(ii)** se restablezca el derecho declarando en firme la declaración privada y dejar sin efectos la sanción de inexactitud; que en caso de no prosperar o serlo parcialmente, modificar los actos demandados en el sentido de suprimir la sanción por inexactitud por diferencia de criterios.

## I. OPORTUNIDAD

De conformidad con lo establecido en el artículo 172 de la Ley 1437 de 2011 Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (C.P.A.C.A.), de la demanda se correrá traslado a las partes por el término de 30 días; conforme el artículo 199 Ib. como fue modificado por el artículo 48 de la Ley 2080 de 2021, el traslado o los términos que conceda el auto notificado solo se empezaran a contabilizar a los dos (2) días hábiles siguientes al del envío del mensaje y el término respectivo empezará a correr a partir del día siguiente.

En el caso objeto de estudio, el auto admisorio de la demanda fue notificado a esta entidad en forma electrónica el 9 de abril de 2021<sup>1</sup>, razón por la cual el presente escrito se encuentra en el término legal establecido.

Es de precisar que a tenor de lo señalado en el artículo 118 del Código General del Proceso, los días 25 y 26 de mayo de los corrientes, no se toman en cuenta para efectos del conteo del término para contestar, en razón a que en el mencionado período el Despacho estuvo cerrado por el cese de labores de la administración de justicia para la participación en paro nacional como expresión legítima del derecho a la protesta. Es un *hecho notorio*; se anunció que no correrán los términos judiciales, no se realizarán audiencias públicas ni actuaciones procesales y el servicio virtual será desconectado.

## II. PRONUNCIAMIENTO A LOS HECHOS DE LA DEMANDA

**1. A los Hecho 3.1. y 3.2. Es cierto** que presentó la declaración de renta para la equidad CREE de 2015. En cuanto a las cifras enunciadas me remito a la declaración aludida.

**2. A los Hechos 3.3. Es cierto**, que mi representada profirió Requerimiento Especial; en cuanto a los subnumerales del numeral 3.3. la actora se refiere a cifras y hace comentarios que no son propiamente hechos, sino su apreciación particular, lo cual es objeto de litigio.

**3. Al Hecho 3.4. Es cierto** que presentó respuesta al citado requerimiento; el resto son apreciaciones de la actora en los subnumerales, que en dado caso serían objeto de litigio.

**4. Al Hecho 3.5. Es cierto** que mi representada emitió liquidación oficial de revisión; el resto son apreciaciones de la demandante en los subnumerales, que en dado caso serían objeto de litigio.

**5. Al Hecho 3.6. Es cierto** que presento recurso contra la anterior liquidación; el resto son apreciaciones de la actora en los subnumerales, que en dado caso serían objeto de litigio.

---

<sup>1</sup> Con la notificación se remitió la demanda, el acta de reparto, el auto admisorio y el correo de radicación de la demanda ante el despacho, **sin que la actora radicara la demanda y anexos ante la DIAN**. A la actora le profirieron auto inadmisorio por la omisión de la notificación a mi representada.

**6. Al Hecho 3.7. Es cierto** que mi representada resolvió el recurso interpuesto con total apego a derecho.

### III. EXCEPCIÓN DE CADUCIDAD

En el presente proceso se configura **excepción de caducidad**, considerando que la resolución que resolvió el recurso, fue notificada el 25 de noviembre de 2019, como se encuentra probado y lo reconoce la actora en el numeral 1.4. del escrito de demanda, por lo cual el término para presentarla precluía el 25 de marzo de 2020. Tal término fue suspendido a partir del 16 de marzo de 2020<sup>2</sup> y se reanudó el 1 de julio de 2020, por lo cual el término se reanudó el 1 de julio de 2020 y corrió hasta el 9 de julio de 2020.

Dada la omisión de la actora de remitir al buzón electrónico DIAN copia de la demanda y los anexos, omisión que consta en los Autos de inadmisión y de admisión, de manera que mi representada desplegó la verificación necesaria para establecer la fecha de radicación de la demanda. En efecto, el 22 de abril de 2021 se remitió correo a la jurisdicción, con copia a la actora, solicitando la echa de dicha radicación, como consta a continuación:

**2020 227 Cerrejón Zona Norte - URGENTE solicitud evidencia radicación demanda**

Julio Cesar Ruiz Munoz <jruizm@dian.gov.co>

Jue 22/04/2021 10:51

Para: Recepcion Memoriales Procesos Ordinarios Seccion 04 Tribunal Administrativo - Cundinamarca <rmemorialesposec04tadmcun@cendoj.ramajudicial.gov.co>; notificaciones.judiciales@cerrejon.com.co <notificaciones.judiciales@cerrejon.com.co>

Buenos días

Tribunal Administrativo de Cundinamarca - Secretaría Sección Cuarta  
Attn. Dr. Héctor Rodríguez Calderón - Secretario

Proceso: 25000 23 37 000 2020 00227 00

Actor: Cerrejón Zona Norte S.A.

Actuación: **Solicitud evidencia radicación demanda**

Comedidamente, con carácter **urgente**, solicito el favor de proveer la evidencia de la fecha de radicación de la demanda del proceso en referencia.

Lo anterior considerando que no la tenemos, pues precisamente por esa falencia de la actora al no remitirla electrónicamente, fue objeto de inadmisión.

En aplicación del deber de las partes, remito el correo al informado por la actora.

Atentamente,

**Julio César Ruiz Muñoz**

Abogado - Representación Externa

División de Gestión Jurídica

Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes DIAN

Carrera 20 N°83-20 Piso 7

Tel.6079999

Bogotá D.C.



<sup>2</sup> Decreto Legislativo 564 de 2020. El Acuerdo 11567 del 5 de junio de 2020 del Consejo Superior de la Judicatura dispuso la reanudación de los términos.

De manera diligente la jurisdicción da respuesta muy célere casi al día siguiente, señalando que al respecto se evidenciaba dicha radicación. **La actora fue renuente a suministrar la información no obstante su deber y obligación de atender sus cargas procesales.** En lo pertinente adjunto la respuesta aludida:

**RE: 2020 227 Cerrejón Zona Norte - URGENTE solicitud evidencia radicación demanda**

Recepcion Memoriales Procesos Ordinarios Seccion 04 Tribunal Administrativo - Cundinamarca <rmemoralesposec04tadmcun@cendoj.ramajudicial.gov.co>

Sáb 24/04/2021 11:10

Para: Julio Cesar Ruiz Munoz <jruizm@dian.gov.co>

BUENOS DÍAS

DE MANEARA ATENTA Y RESPETUOSA ME PERMITO EN RELACION CON SU PETICIÓN, ENVIAR UN PANTALLAZO CON TODAS LAS ACTUACIONES DEL PROCESO 2020 227

Con base en tal respuesta, se remitió correo de confirmación, que **la fecha de radicación de la demanda** por parte de la actora **fue el 21 de julio de 2020**, como consta enseguida:

**Rpta RE: 2020 227 Cerrejón Zona Norte - URGENTE solicitud evidencia radicación demanda**

Julio Cesar Ruiz Munoz <jruizm@dian.gov.co>

Mar 27/04/2021 11:26

Para: Recepcion Memoriales Procesos Ordinarios Seccion 04 Tribunal Administrativo - Cundinamarca <rmemoralesposec04tadmcun@cendoj.ramajudicial.gov.co>; s04des04tadmincdm@notificacionesrj.gov.co <s04des04tadmincdm@notificacionesrj.gov.co>

Buenos dias

Tribunal Administrativo de Cundinamarca - Secretaría Sección Cuarta

Attn. Dr. Héctor Rodríguez Calderón - Secretario

Proceso: 25000 23 37 000 2020 00227 00

Actor: Cerrejón Zona Norte S.A.

Actuación: Solicitud evidencia radicación demanda

Sea lo primero agradecer la celeridad en la respuesta, en la que se indica que según el reporte de SAMAI se establece la fecha de la radicación de la demanda del proceso en referencia.

Por tanto, debo concluir que **la fecha de radicación de la demanda fue el 21 de julio de 2020**, es decir que el mismo día que la actora radicó electrónicamente la demanda, ésta fue objeto de *reparto y radicación* ese mismo día.

No obstante, considero necesario confirmar con la radicación electrónica en sí; sin embargo me sujeto a la respuesta suministrada y a la omisión de respuesta al respecto por parte de la actora, a quien copie el correo anterior de solicitud, en aplicación del deber de las partes. Todo en función de las ulteriores acciones e instituciones procesales para la mejor defensa de los intereses de mi representada.

De otra parte, copio el correo a la dirección informada para la *consulta del expediente* para los fines solicitados, esto es, la confirmación de la fecha de radicación de dicha demanda, como ya se anotó.

Atentamente,

**Julio César Ruiz Muñoz**

Abogado - Representación Externa

División de Gestión Jurídica

Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes DIAN

Carrera 20 N°83-20 Piso 7

Tel.6079999

Bogotá D.C.



El artículo 175 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, C.P.A.C.A, regula la contestación de la demanda y en el numeral 3 alude a las *excepciones* que se presentarán en dicho escrito; la misma norma<sup>3</sup> señala que las excepciones, entre otras, de *caducidad* se declararán fundadas mediante sentencia anticipada, en los términos previstos en el numeral tercero del artículo 182A Ib..

Como ya se indicó, actora NO remitió ni la demanda ni los anexos de la misma, ni acreditó la fecha de la radicación de la demanda, lo que permite inferir que no fue presentada oportunamente, dentro del perentorio término establecido en el artículo 138 C.P.A.C.A.. Además omitió su deber y obligación de remitir dicha radicación a mi representada.

El Decreto Legislativo 806 del 4 de junio de 2020 en su parte motiva y en cuanto al envío por medio electrónico a los demandados, consideró:

*“(..). Que con el fin de agilizar el proceso y utilizar las tecnologías de la información y las comunicaciones se establece que el demandante al presentar la demanda, simultáneamente deberá enviar por medio electrónico copia de ella y de sus anexos a los demandados y del mismo modo deberá proceder cuando al inadmitirse la demanda presente el escrito de subsanación.*

En el artículo 6 dicha norma ordenó que:

*“(..). En cualquier jurisdicción, incluido el proceso arbitral y las autoridades administrativas que ejerzan funciones jurisdiccionales, salvo cuando se soliciten medidas cautelares previas o se desconozca el lugar donde recibirá notificaciones el demandado, **el demandante, al presentar la demanda, simultáneamente deberá enviar por medio electrónico copia de ella y de sus anexos a los demandados.** Del mismo modo deberá proceder el demandante cuando al inadmitirse la demanda presente el escrito de subsanación. El secretario o el funcionario que haga sus veces velará por el cumplimiento de este deber, sin cuya acreditación la autoridad judicial inadmitirá la demanda. De no conocerse el canal de digital de la parte demandada, se acreditará con la demanda el envío físico de la misma con sus anexos.” (se resalta).*

Ante la omisión de la actora de cumplir con su deber procesal y **no remitir** al buzón de mi representada ni la demanda ni sus anexos, y una vez recibida la notificación del auto admisorio, nos dimos a la tarea de verificar que la actora hubiese radicado tales documentos, tarea dispendiosa ante el volumen del tráfico electrónico. **El correo fue recibido por la actora** como se evidencia en el siguiente reporte:

<sup>3</sup> Artículo 38 de la Ley 2080 de 2021.

### Successful Mail Delivery Report

Mail Delivery System <MAILER-DAEMON@mx.mi.com.co>

Jue 22/04/2021 10:52

Para: Julio Cesar Ruiz Munoz <jruizm@dian.gov.co>

1 archivos adjuntos (75 KB)

2020 227 Cerrejón Zona Norte - URGENTE solicitud evidencia radicación demanda;

"La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN está comprometida con el Tratamiento legal, lícito, confidencial y seguro de sus datos personales. Consulte la Política de Tratamiento de Datos Personales en: <https://nam02.safelinks.protection.outlook.com?url=http%3A%2F%2Fwww.dian.gov.co%2F&data=04%7C01%7C%7C056cb74d050e48ff66d408d905a6925e%7Cfab26e5a737a44388ccd8e465ecf21d8%7C0%7C0%7C637547035265896501%7CUnknown%7CTWFpbGZsb3d8eyJWljoic4wLjAwMDAilCJQljoiv2luMzliLCJBTil6Ik1haWwiLCJXVCI6Mn0%3D%7C1000&sddata=wDZb3BprOJKbS0EJtprFGSRpT8hAVEzc2kl9VKWPyl%3D&reserved=0.>, donde puede conocer sus derechos constitucionales y legales, así como la forma de ejercerlos. Atenderemos todas las observaciones, consultas o reclamos en los canales de PQRS habilitados, contenidos en la Política de Tratamiento de Información de la DIAN. Si no desea recibir más comunicaciones por favor eleve su solicitud en los citados canales"

Por tanto, se encuentra acreditado que la actora radicó extemporáneamente la demanda, lo que permite concluir que se ha configurado la excepción de caducidad, pues NO se presentó dentro del perentorio término legal de cuatro (4) meses regulado en el artículo 138 y 164 C.P.A.C.A., de manera que así deben declararse por la honorable magistratura.

#### IV. NORMAS CONSIDERADAS VIOLADAS

Considera el libelista que con la expedición de los actos administrativos demandados se violaron las siguientes normas, las cuales se mencionan en el mismo orden indicado en la demanda:

Artículos 3, 95 y 123; 29, 363 de la Constitución Política.

Artículos 58, 59, 66, 107, 115, 647, 683, 703, 711. 730 y 777 del Estatuto Tributario.

#### V. FUNDAMENTOS DE LA DEMANDA

Para sustentar la solicitud de nulidad y restablecimiento del derecho, después de enunciar los hechos a lo que se hizo referencia y las normas presuntamente vulneradas por mi representada, la demandante argumenta como causal de anulación del acto demandado, en resumen, a continuación.

Indica que se desconocen el principio de legalidad y la obligación de los funcionarios públicos de ejercer sus funciones conforme la Constitución y la ley, al no dar cabal cumplimiento a las normas que regulan la conformación de la base gravable sobre ingresos, costo y deducción por interpretaciones erróneas, dice, que *caen* en causales de nulidad de falsa motivación y desviación de poder (SIC); vulneran el principio de justicia y equidad, desconocen el debido proceso al imponer sanción de inexactitud.

La violación de normas legales incurriendo en causales de nulidad por falsa motivación y desviación de poder, dice, por errores de derecho por equivocada calificación jurídica de los hechos y desviación de poder al proferir el acto al violar el fin de las normas.

Continúa aludiendo a las glosas propuestas así:

- (i) Rechazo de costos por \$6.344.272.310 por el *pago de la contraprestación portuaria del segundo semestre de 2013 y de 2014* se hace considerando que la obligación de reajustar se realizó en 2013 con la expedición del documento CONPES 3744 y con base en los artículos 57, 58 y 107 del Estatuto Tributario no guarda relación de causalidad con los ingresos de 2015; que tal documento CONPES no le es aplicable, siendo vigente la Resolución 8927 de 2002 y el reajuste surgió con la ejecutoria de las Resoluciones 776 y 12758 de 2014 el 25 de enero de 2015.
- (ii) Rechazo de costo de producción por \$5.637.238.319 por impuesto social a los explosivos al no estar contemplado en el artículo 115 lb. según el requerimiento especial y que la liquidación oficial *incluyó como nuevo motivo de rechazo* la falta de registro en la contabilidad de una partida específica y que las facturas, consignaciones y recibos de caja no se podía establecer el pago pues fueron expedidos a nombre de Carbones del Cerrejón Limited; que ***argumentó adicionalmente*** que tal costo no está asociado directamente con los bienes adquiridos y que así se configura, dice, violación al principio de correspondencia; que frente a este la resolución que resolvió el recurso alude a que se trata de un nuevo argumento. Que es un costo deducible y no un gasto *sujeto a las limitaciones previstas en el artículo 115 del Estatuto Tributario*.

Que el impuesto es pagado por Carbones del Cerrejón Limited operador minero de los contratos de la actora, dice, y que fue un monto total de \$9.600.463.008 de los cuales \$3.732.842.858 le corresponden, el 38%, y que difieren de la suma rechazada por \$5.637.238.819. Que lo certifica el revisor fiscal.

- (iii) Rechazo de costo y gasto por \$467.564.759 incluidos en los renglones 49 y 55 de la declaración de renta (**SIC**), sin motivarlo en el requerimiento especial pues se limitó, dice, aludiendo a los artículos 107 y 77 lb. y entonces hubo violación al debido proceso y derecho de defensa. Que la liquidación oficial y la resolución que resolvió el recurso sostienen que no se presentó al estar indicado el fundamento de derecho. Que son erogaciones de *responsabilidad social* y parte de actividades por *obligaciones de cierre de mina*. Alude a actividades con las comunidades Indígenas y a la pérdida desde 2011 de parte importante de las regalías por la reforma que se hizo al respecto.

Concluye señalando que es improcedente la sanción por inexactitud.

## VI. OPOSICION A LAS PRETENSIONES DE LA DEMANDA

De manera respetuosa me opongo a cada una de las pretensiones de la demanda, teniendo en cuenta que, contrario a lo afirmado por la actora, mi representada profirió los actos cuestionados

ajustando su actuación a las normas sustanciales y procesales vigentes, sin violación de disposición jurídica alguna.

## VII. FUNDAMENTACIÓN FÁCTICA Y JURÍDICA DE LA DEFENSA

Para exponer las razones por las cuales se considera que mi representada expidió los actos administrativos bajo los parámetros legales acertados, es necesario determinar el objeto de la *Litis*.

De esa manera, se tiene que en el presente caso, el H. Despacho tiene bajo su estudio la legalidad de la Liquidación Oficial de Revisión y de la Resolución ya citadas, proferidas por la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes y la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la U.A.E. DIAN, respectivamente.

A través de dichas providencias mi representada modificó la declaración privada presentada por la demandante por concepto del impuesto sobre la renta para la equidad CREE de 2015, para adicionar rechazar costos y deducciones y la imposición de la sanción por inexactitud.

### 6.1. Es procedente el rechazo del costo de ventas

Es procedente el rechazo del costo de ventas por \$6.344.272.310 por el pago de la contraprestación portuaria del segundo semestre de 2013 y de 2014 por cuanto violan flagrantemente las normas sustantivas a que deben sujetarse los costos, tales como los artículos 58, 59 104 y 105 del Estatuto Tributario que regulan la realización y causación de los costos y las deducciones, cuyo tenor literal es el siguiente:

*“Artículo 58. “Realización de los costos. Los costos legalmente aceptables se entienden realizados cuando se paguen efectivamente en dinero o en especie o cuando su exigibilidad termine por cualquier otro modo que equivalga legalmente a un pago.”*

*Por consiguiente, los costos incurridos por anticipado solo se deducen en el año o período gravable en que se causen.*

*Se exceptúan de la norma anterior, los costos incurridos por contribuyentes que lleven contabilidad por el sistema de causación, los cuales se entienden realizados en el año o período en que se causen, aun cuando no se hayan pagado todavía”.*

*Artículo 59. “Causación del costo. Se entiende causado un costo cuando nace la obligación de pagarlo, aunque no se haya hecho efectivo el pago”.*

*Artículo 104. “Realización de las deducciones. Se entienden realizadas las deducciones legalmente aceptables, cuando se paguen efectivamente en dinero o en especie o cuando su exigibilidad termine por cualquier otro modo que equivalga legalmente a un pago.  
(...)*

*Se exceptúan de la norma anterior, las deducciones incurridas por contribuyentes que lleven contabilidad por el sistema de causación, las cuales se entienden realizadas en el año o período en que se causen, aun cuando no se hayan pagado todavía”.*

*Artículo 105. "Causación de la deducción. Se entiende causada una deducción cuando nace la obligación de pagarla, aunque no se haya hecho efectivo el pago". (Se resalta).*

De tales normas emerge con absoluta claridad que las erogaciones aceptadas fiscalmente a condición que sean *causadas* esto es cuando nace la obligación de pagarlo aun cuando no se haya hecho efectivo el pago y a su *realización* esto es, cuando se paguen o se extinga por cualquier modo que equivalga a un pago. En todo caso, han de estar sujetas al *principio de imputabilidad* es decir, que estén asociadas tanto a los ingresos atribuibles como **al período fiscal** respectivo.

Nótese que las normas en cita, ordenan que las erogaciones con naturaleza de *anticipos* solo se deducen en el año o período gravable en que se causen, ergo, deben corresponder con el período en que se causen.

En el caso concreto, aduce la actora que tales erogaciones quedaron ejecutoriadas en 2015 y que por tanto deben corresponder a ese período, pretendiendo soslayar que corresponden a los años 2013 y 2014 en los términos de su *causación* y por tanto, tenía que haberlas causado en tales períodos. Además, alude a las resoluciones que determinaron la contraprestación portuaria del año 2014 y anterior.

Es necesario aludir a las normas que regulan dicha contraprestación, Ley 1 de 1991, como se hace a continuación:

*Artículo 5º. "Definiciones. Para la correcta interpretación y aplicación de esta ley se tendrán en cuenta las siguientes definiciones:*

*5.1. Actividad portuaria: Se consideran actividades portuarias la construcción, operación y administración de puertos, terminales portuarios; los rellenos, dragados y obras de ingeniería oceánica; y, en general, todas aquellas que se efectúan en los puertos y terminales portuarios, en los embarcaderos, en las construcciones que existan sobre las playas y zonas de bajamar, y en las orillas de los ríos donde existan instalaciones portuarias.*

*5.2. Concesión portuaria. La concesión portuaria es un contrato administrativo en virtud del cual la Nación, por intermedio de la Superintendencia General de Puertos, permite que una sociedad portuaria ocupe y utilice en forma temporal y exclusiva las playas, terrenos de bajamar y zonas accesorias a aquéllas o éstos, para la construcción y operación de un puerto a cambio de una contraprestación económica a favor de la Nación, y de los municipios o distritos donde operen los puertos.*

*5.20. Sociedad portuaria. Son sociedades anónimas, constituidas con capital privado, público, o mixto, cuyo objeto social será la inversión en construcción y mantenimiento de puertos, y su administración. Las sociedades portuarias podrán también prestar servicios de cargue y descargue, de almacenamiento en puertos, y otros servicios directamente relacionados con la actividad portuaria".*

*Artículo 6º. "Concesionarios. Sólo las sociedades portuarias podrán ser titulares de concesiones portuarias..."*

*Artículo 7º. "Monto de la Contraprestación. Periódicamente el Gobierno Nacional definirá, por vía general en los planes de expansión portuaria, la metodología para calcular el valor de las contraprestaciones que deben dar quienes se benefician con las concesiones portuarias.*

*Esta contraprestación se otorgará a la Nación y a los municipios o distritos en donde opere el puerto, en proporción de un 80% a la primera y un 20% a la segunda. (sic) Para efecto de la metodología, el Gobierno deberá tener en cuenta (sic) escasez de los bienes públicos utilizables, los riesgos y costos de contaminación, los usos alternativos, y las condiciones físicas y jurídicas que deberían cumplirse*

*para poder poner en marcha y funcionamiento el terminal portuario. Una vez establecido el valor de la contraprestación, no es susceptible de modificarse...”*

*Artículo 8°. “Plazo y reversión. El plazo de las concesiones será de veinte años por regla general. Las concesiones serán prorrogables por períodos hasta de 20 años más y sucesivamente. Pero excepcionalmente podrá ser mayor, a juicio del Gobierno, si fuere necesario para que en condiciones razonables de operación, las sociedades portuarias recuperen el valor de las inversiones hechas, o para estimularlas a prestar servicio al público en sus puertos...”*

*Artículo 17. “Cambio en las condiciones de la concesión. Para que una sociedad portuaria pueda cambiar las condiciones en las cuales se le aprobó una concesión portuaria, debe obtener permiso previo y escrito de la Superintendencia General de Puertos, que sólo lo otorgará si con ello no se infiere perjuicio grave e injustificado a tercero, y si el cambio no es de tal naturaleza que desvirtúe los propósitos de competencia en los que se inspiran los procedimientos descritos en los artículos 9, 10, 11 y 12 de esta ley. Al hacer cualquier cambio en las condiciones de la concesión podrá variarse la contraprestación que se paga a la Nación, así como el plazo”.*

Conviene indicar que el artículo 8° de esta ley fue objeto de demanda de inconstitucionalidad, decidida en la sentencia C-068 del 10 de febrero de 2009, expediente D-7345, M.P. Mauricio González Cuervo; declarándolo parcialmente exequible y confirmando el plazo legal de los veinte años (20) para la prórroga de la concesión; en lo pertinente señala:

*(...)*

*La concesión es el contrato por medio del cual una entidad estatal, primera obligada a la prestación de un servicio público, confía la prestación del mismo a manera de delegación, a una persona - generalmente un particular- denominada concesionario, quien actúa en nombre y a riesgo propio en la operación, explotación, prestación, organización o gestión de un servicio público, bien sea de manera parcial o total.*

*La determinación de los plazos del contrato de concesión se realiza en función de variables que se relacionan con la generación de obras de infraestructura y la remuneración del concesionario por la realización de las mismas o la gestión del servicio público, habida cuenta que la concesión entraña la construcción o puesta en funcionamiento de obras y sistemas que deben ser cubiertos con el ingreso generado en la propia operación del servicio, ingreso que deberá generar una rentabilidad al concesionario en el marco de una regla de estabilidad económica del contrato. La fijación del plazo atiende tanto la necesidad del Estado de atender de manera adecuada y completa la prestación de los servicios públicos, en desarrollo del mandato constitucional contenido en los Arts. 365 y 366 de la Constitución, como también la justa retribución del agente privado que contribuye con la prestación de los servicios concesionados. En el caso de los puertos, el hecho de que el legislador hubiera tomado la decisión de fijar el término de la concesión hasta en 20 años iniciales con opción de ser prorrogados, no implica per se una decisión inconstitucional pues, se reitera, el legislador tiene un amplio margen para fijarlo, atendiendo la realidad económica del sector a explotar y el justo precio por la operación del servicio. El tope de este término inicial no aparece desproporcionado, pues guarda correspondencia con la magnitud de lo que suelen ser las inversiones desarrolladas en ejecución de contratos de concesión, y se aprecia razonable para garantizar la ecuación contractual -según el caso- de modo que el capital vinculado a la gestión disponga del incentivo justo que le permita al operador cumplir con el cometido de la prestación adecuada.*

Por su parte, la Resolución N° 776 del 13 de junio de 2014, proferida por la Agencia Nacional de Infraestructura-Ministerio de Transporte, por la cual se dio cumplimiento a las Resoluciones N°012501 del 21 de diciembre de 2001, modificada por la Resolución N°0036158 del 18 de marzo de 2002 y la Resolución N°008928 del 12 de julio de 2002, en relación con la Concesión Portuaria de la sociedad Cerrejón Zona Norte S.A.; estableció a través de su articulado, entre otros, los siguientes parámetros de importancia relevante para el caso en estudio:

- A través de la Resolución N° 503 del 1° de julio de 1983, la Dirección General Marítima otorgó a la sociedad Carbones de Colombia S.A. – Carbocol, una concesión en jurisdicción de Bahía Portete (Guajira) por el término de veinte (20) años y autorizó la construcción de un complejo portuario para la explotación y exploración de carbón y todos aquellos productos necesarios para la infraestructura de los proyectos carboníferos.
- En virtud de la Resolución N° 03166 del 8 de noviembre de 2000, el Ministerio de Transporte autorizó la cesión a la sociedad Cerrejón Zona Norte S.A. de la concesión otorgada a la sociedad Carbones de Colombia S.A. – Carbocol y el Reglamento de Condiciones Técnicas de Operación de CZN S.A. fue aprobado por la Resolución N° 011419 del 12 de diciembre de 2001, expedida por el Ministerio de Transporte.
- Por Resolución N° 012501 del 21 de diciembre de 2001 del Ministerio de Transporte, se prorrogó el plazo por el término de diez (10) años contados a partir del 1° de julio de 2003 para continuar con la ocupación y uso bajo las mismas condiciones iniciales, sobre las playas y los terrenos de bajamar determinados en la precitada resolución N° 503 de 1983.
- Con la Resolución N° 003615 del 10 de marzo de 2002, se dispuso liquidar la contraprestación económica de conformidad con lo señalado en el artículo 7° de la Ley 1° de 1991 a favor de la Nación y el ente territorial respectivo y a cargo de la sociedad Cerrejón Zona Norte S.A., para ser aplicada a partir del 1° de julio de 2003.
- Mediante la Resolución N° 008928 de 12 de julio de 2002 del Ministerio de Transporte, se efectuó el cálculo de la contraprestación a pagar por la sociedad Cerrejón Zona Norte S.A., por la utilización de la zona de uso público otorgada en concesión y por la utilización de la infraestructura existente en esta zona, para ser pagados a partir 1 de julio de 2003, fecha a partir de la cual entra en vigencia la prórroga.
- A través del comunicado radicado ante la ANI el del 22 de mayo de 2013 bajo el N° 2013 – 409 – 019445 – 2, la sociedad Cerrejón Zona Norte S.A., remite la paz y salvos por concepto del pago de la contraprestación expedidos por el INVIA y por el municipio de Uribí.
- En el numeral 3.7 de la Resolución 776 de 2014 se establece que en ejercicio de las facultades para reajustar la contraprestación por la concesión otorgada, la ANI considera necesario efectuar dicho ajuste y calcular el valor que corresponda pagar a partir del 01 de julio de 2013, fecha en la cual se inició el segundo período de 10 años.
- En el numeral 2.4 de la parte resolutive de la precitada resolución, se evidencia que Cerrejón Zona Norte S.A. efectuó el pago de la contraprestación para el año 2013 conforme a la metodología anterior establecida en la Resolución 008928 de 2002, pero a partir del 1° de julio de 2013 la metodología aplicable para el cálculo de la contraprestación a pagar por la sociedad concesionaria es la prevista en el Documento CONPES 3744 de 2013, adoptada por el Decreto 1099 de 2013; por lo que es necesario calcular el saldo pendiente de pago por el año 2013 conforme al pago realizado (Tabla 8 = USD1.850.035).

- En el numeral 2.6 se indica que el valor total adeudado por contraprestación del año 2013 por la sociedad Cerrejón Zona Norte S.A. es la suma de TRES MILLONES CUARENTA MIL ONCE DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS (USD\$ 3.040.011) a precios corrientes de enero de 2013.
- El artículo tercero contiene el cálculo de la contraprestación a partir del 1° de enero de 2014 (fórmulas y procedimiento) establecidos en el Documento CONPES 3744 del 15 de abril de 2013, adoptado mediante decreto 1099 del 28 de mayo de 2013; de donde se colige que el valor adeudado por la sociedad Cerrejón Zona Norte S.A. por contraprestación correspondiente al año 2014 es de USD\$3.949.709.

En los párrafos de este artículo se estipuló:

*“Parágrafo Primero: Si bien la liquidación de las contraprestaciones se realiza de manera anticipada año a año con base en la movilización de carga proyectada, tal como se reporta en el cuadro anterior, antes de finalizar los meses de febrero de cada año el Concesionario deberá corregir su liquidación del año anterior según el movimiento de carga real y la indexación del valor de referencia por metro cuadrado y de los cargos, así como realizar el pago anticipado del año en curso, de acuerdo con los criterios establecidos en el Anexo 2 del documento CONPES 3744 de 2013”.*

*“Parágrafo Segundo. Al realizar la liquidación, si la diferencia entre los volúmenes proyectados del período anterior que sirvieron de base para la liquidación anticipada del año anterior y los volúmenes realmente movilizados por los Cargos es positiva, la diferencia se deberá descontar del valor de liquidación anticipada del año en curso. Si la diferencia es negativa, la sociedad portuaria deberá sumar al valor de la liquidación anticipada del año en curso la diferencia. Para lo anterior se indexarán los Cargos con la inflación en dólares de los Estados Unidos de América, cuya fuente será Bureau of Labor Statistics y para su liquidación en pesos se usará la Tasa Representativa de Mercado – TRM promedio del año fiscal inmediatamente anterior determinada por el Banco de la República”.*

- El artículo quinto se refiere a la liquidación de las contraprestaciones señalando que se debe realizar por el Concesionario de manera anticipada año a año y contempla similares condiciones que las indicadas en el artículo tercero mencionado.
- El artículo décimo segundo informa que contra esta resolución procede el recurso de reposición en los términos establecidos en los artículos 74 y siguientes del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo. Fue notificada personalmente el día 04 de julio de 2014.
- La sociedad Cerrejón Zona Norte S.A. interpuso recurso de reposición mediante escrito radicado el 18 de julio de 2014 bajo el N° 2014 – 409 – 034084 – 2.
- Dicho recurso fue resuelto por la Agencia Nacional de Infraestructura el 23 de diciembre de 2014, notificado al contribuyente el 21 de enero de 2015, confirmando las decisiones contenidas en la resolución N° 776 del 16 de junio de 2014, emitidas por la ANI reajustando el valor de la contraprestación a pagar por la sociedad Cerrejón Zona Norte S.A. a partir del segundo período de 10 años, esto es a partir del 1° de julio de 2013, en cumplimiento de lo establecido en las resoluciones 012501 del 21 de diciembre de 2001 y 008928 del 12 de julio de 2002.

Es forzoso concluir que, la concesión portuaria tiene su origen en la Ley 1 del 10 de enero de 1991, es un contrato administrativo en virtud del cual la Nación otorga a una sociedad portuaria su utilización en forma temporal de las playas y terrenos delimitados para la construcción y operación de un puerto para su uso y aprovechamiento a cambio de una contraprestación económica a favor de la Nación y de los municipios donde operen los puertos, valor que deberá ser liquidado en forma periódica de acuerdo con los planes de expansión portuaria señalados por el Gobierno Nacional, condiciones éstas que, dicho sea de paso y no sobra expresarlo, eran y son de pleno conocimiento de la actora.

Su utilización se concede a la sociedad portuaria previo el lleno de los requisitos legales establecidos para tal efecto por períodos de 10 años, prorrogables conforme a la naturaleza, monto y fines de las obras construidas. En este caso, la concesión portuaria en Bahía Portete (Guajira) fue inicialmente concedida a la firma Carbocol S.A. pero luego fue cedida a la actora (Resolución N° 03166 del 8 de noviembre de 2000 del Ministerio de Transporte) renovándose el plazo para su explotación a partir del 01 de julio de 2013, calculándose la contraprestación a su cargo mediante las Resoluciones 003615 del 10 de marzo de 2002 y 008928 del 12 de julio de 2002 del Ministerio de Transporte.

Una vez otorgada la concesión es obligación del concesionario efectuar la respectiva liquidación año a año y en forma anticipada con base en las variables establecidas (movilización de la carga proyectada) y criterios adoptados en el Documento CONPES 3744 de 2013, teniéndose en cuenta que como la liquidación se realiza de manera anticipada si llegaren a existir diferencias en la liquidación generadas en la movilización de la carga real transportada y la variación de la indexación del valor de referencia por metro cuadrado, en el mes de febrero de cada año el concesionario deberá corregir su liquidación del año anterior.

Conforme las normas fiscales, se concluye que el hecho económico lo constituye el otorgamiento de la concesión portuaria a la actora y su realización se concreta anualmente toda vez que de acuerdo con la definición dada se puede comprobar que dicha concesión obedece a transacciones o eventos pasados con lo cual obtendrá un beneficio económico razonablemente cuantificable (ingresos).

Igualmente, su causación debe hacerse en cada período fiscal anual pues este el período fijado para que el concesionario cumpla con la obligación de pagar la correspondiente contraprestación, así no se haya efectuado el respectivo pago, valga decir, para el evento que se revisa tal obligación debía cancelarse en los años 2013 y 2014, de acuerdo con las variables y características configuradas en las operaciones económicas de cada uno de dichos períodos.

Además, porque en aplicación de los principios contables de esencia sobre forma y asociación, los hechos económicos deben ser reconocidos de acuerdo con su realidad económica y los costos y gastos se deben asociar con los ingresos devengados en cada período.

Y en el asunto bajo examen la realidad económica no es otra que la percepción anual de los ingresos asociados al aprovechamiento económico de la concesión portuaria otorgada, sobre la cual indefectiblemente debe pagar una contraprestación en dinero por la utilización de las zonas de uso público (concesionadas) y la infraestructura construida (elementos requeridos para su adecuada y

eficiente explotación), constituyéndose tal contraprestación en el costo a sufragar por este concepto cuya liquidación debe hacerse cada año con la prevención de que sea corregida conforme a los nuevos hechos que pudieran suscitarse.

En línea con lo esbozado, se evidencia que la actora canceló la suma de USD\$1.850.035, liquidación efectuada de manera anticipada según lo anotado, quedándole por pagar USD\$3.040.011 del valor total adeudado por la contraprestación portuaria correspondiente al año 2013, lo que a TRM promedio de \$2.090 equivale a \$6.353.623.000 (liquidación corregida cuyo pago ascendió a \$6.355.272.310 conforme a los hechos registrados en la Resolución 776 de 2014) y que de conformidad con los cálculos realizados acordes con las variables y procedimiento consagrados en el Documento CONPES 3744 de 2013, para el año 2014 el saldo de la respectiva contraprestación a cargo de la Compañía sería de USD\$3.949.709.

También obra documento registrando pagos por concepto de zona de uso público e infraestructura para los años 2013 y 2014 en cuantía de \$20.066.667.591 y \$2.758.691.152 y órdenes de pago a “Carbones del Cerrejon Limited – Icor” Otros Proveedores TE – 19972 y TE – 19973 (folios 99 y 100 de antecedentes administrativos (a.a.))

Así es dable inferirlo de los hechos analizados y así se evidencia que lo entiende también el contribuyente cuando venía realizando los pagos con base en las liquidaciones efectuadas año tras año desde el 01 de julio de 2003, fecha en la cual entró en vigencia la prórroga concedida por 10 años más, sin perjuicio de que las autoridades competentes modificaran las condiciones económicas de los valores a pagar según la metodología y fórmulas vigentes al momento de calcularlos, pues así quedó establecido en el artículo 7 de la Ley 1 del 10 de enero de 1991, regulada por las citadas resoluciones expedidas para tal efecto.

Por todo lo expuesto, es claro que no procede fiscalmente tal erogación al infringir las normas sustantivas como ya se comprobó.

## **6.2. Es procedente el rechazo del impuesto social a los explosivos – Contraviene la expresa taxatividad del artículo 115 del Estatuto Tributario – Pagado por un tercero**

Debo ser enfático en señalar que es procedente el rechazo de lo registrado como costo de producción por \$5.637.238.319 por impuesto social a los explosivos al no estar contemplado en el artículo 115 del Estatuto Tributario y además conforme el siguiente fundamento fáctico y jurídico.

La norma en cita, dispone:

*“Deducción de impuestos pagados. Es deducible el cien por ciento (100%) de los impuestos de industria y comercio, avisos y tableros y predial, que efectivamente se hayan pagado durante el año o período gravable siempre y cuando tengan relación de causalidad con la actividad económica del contribuyente. La deducción de que trata el presente artículo en ningún caso podrá tratarse simultáneamente como costo y gasto de la respectiva empresa(...).”*

Tal norma es precisa, de alcance e interpretación restrictiva, y **no permite la deducibilidad al no incluir el impuesto social a los explosivos como deducibles**. Por tanto, no procede fiscalmente su deducción.

Por otra parte, en la conciliación fiscal en lo relativo al costo de la compañía visible (folios 65 a 68 a.a.) se comprueba que no registra valor alguno por concepto del impuesto aludido; nótese que, al respecto de tal asunto, solo revela conceptos como “MATERIAL DE VOLADURA Y EXPLOSIVOS” y “ACCESORIOS VOLADURAS” pero no el concepto ni las cifras de dicho impuesto.

En la nota 3 a los Estados Financieros revela que existen contratos de asociación con Carbones del Cerrejón Limited y el Contrato de Explotación Minera y Transferencia (CEMT) en virtud de los cuales cada uno de los asociados asume el 50% de cada uno de los gastos y erogaciones de la operación minera del “área B” de la zona Norte del Cerrejón, el operador de la mina es Carbones del Cerrejón Limited (Sucursal en Colombia) quien efectúa la distribución mensual de los ingresos y de los gastos a cada asociado, generados por actividades complementarias, estableciéndose que la venta y comercialización del carbón se realizará de manera independiente por cada asociado sujeto a un derecho opcional de participación (folios 46 reverso y 47 a.a.); de manera que tal acuerdo privado exige la debida diligencia y rigurosidad de la información contable y financiera, en especial los costos y gastos incurridos sustentarlo las circunstancias de tiempo, modo y lugar de la parte que les correspondiere.

Tampoco se observa el proceso de reconocimiento conforme con las NIIF esto es la incorporación en los estados financieros de una partida que cumple la definición de un activo, pasivo, ingreso o gasto (costo).

De otra parte, la actora NO acredita tal costo tal como lo ordena el artículo 771-2 del Estatuto Tributario, pues las facturas que por valor de \$5.637.238.319 aporta (folios 299 a 301 y 443 a 445 a.a.), allí NO se establece que son expedidas al tercero y no a la actora, y solo contiene el número, fecha, porcentajes y valores, sin proporcionar información y sustento que permitan establecer el valor individual pagado por concepto del impuesto social a los explosivos y quien asumió esta obligación.

En el mismo sentido, aporta facturas a nombre del tercero (folios 302 al 307 y 446 a 451 a.a.) cuyo proveedor es INDUMIL y como adquirente Carbones del Cerrejón Limited y no la actora; algunas se encuentran repetidas. En otros documentos se encuentran recibos de anticipos, consignaciones bancarias y recibos de caja, algunos de ellos repetidos (que figuran a folios 306, 308 a 314, 450, 452 a 458 a.a.).

Por tanto, es procedente el rechazo del pretendido costo de ventas ante la comprobación fáctica y jurídica, comprobándose que lo expuesto en los actos de determinación, previo y definitivo, son coherentes pues los argumentos de defensa no son hechos nuevos sino mejores argumentos y por tanto no se configura en manera alguna violación al principio de correspondencia.

Finalmente, la actora no demuestra la presunta diferencia del monto pagado y la proporción que, dice, le corresponde. No es de recibo el certificado de revisor fiscal por cuanto pretende certificar sobre asuntos contractuales asunto que le es vedado, además que pretende, contra toda evidencia fáctica y jurídica, la comprobación por los medios idóneos, esto es, aportarlos para que mi representada ejerciera su legítimo derecho a la contradicción y defensa, pretendiendo hacer nugatorias las amplias facultades constitucionales de fiscalización con las que cuenta la DIAN en

orden a hacer prevalentes los derechos generales de la Nación frente a los intereses particulares de la actora, que deben ceder a aquellos.

Tal certificación tampoco es de recibo, por cuanto omite los más elementales requisitos conforme la inveterada jurisprudencia del H. Consejo de Estado, pues como se deduce indubitablemente, NO cumple con los requisitos para su admisibilidad en el sentido de llevar al convencimiento con sujeción a las normas que regulan el valor probatorio de la contabilidad, si esta se lleva en debida forma, si las operaciones están respaldadas por comprobantes internos y externos y si refleja la situación financiera del ente económico, debe contener algún grado de detalle en cuanto a los libros de indicar, expresamente, entre otros, si, entre otras, sentencia de septiembre 25 de 2008, expediente 15255, expuso lo siguiente:

*“(...) Si bien el artículo 777 del Estatuto Tributario señala que la certificación de los contadores o revisores fiscales es suficiente para presentar en las oficinas de la Administración pruebas contables, la jurisprudencia ha precisado que para que estos certificados sean válidos como prueba contable deben llevar al convencimiento del hecho que se pretende probar, con sujeción a las normas que regulan el valor probatorio de la contabilidad; deben expresar si la contabilidad se lleva de acuerdo con las prescripciones legales; si los libros se encuentran registrados en la Cámara de Comercio; si las operaciones están respaldadas por comprobantes internos y externos, y si reflejan la situación financiera del ente económico.*

*Como lo precisó la Sala, deben contener algún grado de detalle en cuanto a los libros, cuentas o asientos correspondientes a los hechos que pretenden demostrarse; no pueden versar sobre las simples afirmaciones acerca de las operaciones contables de que dichos funcionarios dan cuenta, pues "en su calidad de profesional de las ciencias contables y responsable de la contabilidad o de la revisión y análisis de las operaciones de un ente social, está en capacidad de indicar los soportes, asientos y libros contables donde aparecen registrados las afirmaciones vertidas en sus certificaciones". (...)*

En conclusión, queda plenamente probada la improcedencia de la pretendida deducción al transgredir la expresa taxatividad del artículo 115 citado, no encontrarse debidamente probadas, carecer de los soportes conforme el artículo 771-2 Ib. y NO ser prueba idónea la pretendida certificación del revisor fiscal.

### **6.3. Es procedente el rechazo de costo y gasto**

Como ya ha sido comprobado fehacientemente en los actos demandados y ahora en sede judicial, es procedente el rechazo de costo y gasto por \$467.564.759, sin que se configure violación alguna al debido proceso ni al derecho de defensa como pasa a reiterarse. Tal suma de \$462.297.696 se componen en costos de operación y de \$5.267.063 otros, por cuanto no eran necesarios ni estaban directamente relacionados con la actividad productora de renta, conforme los artículos 77 y 107 del Estatuto Tributario y en este último el requisito de necesidad de acuerdo con la actividad productora de renta del contribuyente. No es cierto que no se hubiese indicado los motivos por los cuales dichos gastos eran improcedentes y porque no cumplían con los requisitos de necesidad y relación de causalidad

Por tanto, es preciso abordar lo relativo al debido proceso; el artículo 29 de la Constitución Nacional, en lo pertinente, dispone:

*“El debido proceso se aplicará a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas.*

*(...) Quien sea sindicado tiene derecho a la defensa y a la asistencia de un abogado escogido por él, o de oficio, durante la investigación y el juzgamiento; a un debido proceso público sin dilaciones injustificadas; a presentar pruebas y a controvertir las que se alleguen en su contra; a impugnar la sentencia condenatoria, y a no ser juzgado dos veces por el mismo hecho...”.*

La Corte Constitucional en diversos fallos se ha referido al tema, entre los cuales pueden citarse las sentencias C – 214 de 1994, T – 1341 de 2001, C – 491 de 2006, C – 980 de 2010, C – 034 de 2010, C – 089 de 2011, C – 034 de 2014 y C – 248 de 2013 (expediente D – 9285); de las dos últimas vale traer a colación los siguientes apartes, respectivamente:

*(...) La jurisprudencia constitucional ha definido el derecho al debido proceso “como el conjunto de garantías previstas en el ordenamiento jurídico, a través de las cuales se busca la protección del individuo incurso en una actuación judicial o administrativa, para que durante su trámite se respeten sus derechos y se logre la aplicación correcta de la justicia.*

*Como elementos integradores del debido proceso, esta Corporación ha resaltado los siguientes: a) el derecho a la jurisdicción y el acceso a la justicia; b) el derecho al juez natural; c) el derecho a la defensa; d) el derecho a un proceso público, desarrollado dentro de un tiempo razonable; e) el derecho a la independencia del juez y f) el derecho a la independencia e imparcialidad del juez o funcionario.*

*La Corte ha expresado que hacen parte de las garantías del debido proceso administrativo, entre otras, las siguientes: i) el derecho a conocer el inicio de la actuación; ii) a ser oído durante el trámite; iii) a ser notificado en debida forma; iv) a que se adelante por la autoridad competente y con pleno respeto de las formas propias de cada juicio definidas por el legislador; v) a que no se presenten dilaciones injustificadas; vii) a gozar de la presunción de inocencia; viii) a ejercer los derechos de defensa y contradicción; ix) a presentar pruebas y a controvertir las que se alleguen por la parte contraria; x) a que se resuelva en forma motivada; xi) a impugnar la decisión que se adopte y a xii) promover la nulidad de los actos que se expidan con vulneración del debido proceso”.*

*(...) Una de las notas más destacadas de la Constitución Política de 1991 es la extensión de las garantías propias del debido proceso a las actuaciones administrativas. Ello demuestra la intención constituyente de establecer un orden normativo en el que el ejercicio de las funciones públicas se encuentra sujeto a límites destinados a asegurar la eficacia y protección de la persona, mediante el respeto por sus derechos fundamentales. El Estado Constitucional de Derecho es, desde esta perspectiva, un conjunto de garantías de esos derechos, al tiempo que las normas que determinan la estructura del Estado y sus instituciones deben interpretarse en función de esas garantías. En la sentencia C-980 de 2010, señaló la Sala Plena:*

*“Así entendido, en el ámbito de las actuaciones administrativas, el derecho al debido proceso hace referencia al comportamiento que deben observar las autoridades públicas en el ejercicio de sus funciones, en cuanto éstas se encuentran obligadas a “actuar conforme a los procedimientos previamente establecidos en la ley, con el fin de garantizar los derechos de quienes puedan resultar afectados por las decisiones de la administración que crean, modifican o extinguen un derecho o imponen una obligación o una sanción” 5.5. En el propósito de asegurar la defensa de los administrados, la jurisprudencia ha señalado que hacen parte de las garantías del debido proceso administrativo, entre otros, los derechos a: (i) ser oído durante toda la actuación, (ii) a la notificación oportuna y de conformidad con la ley, (iii) a que la actuación se surta sin dilaciones injustificadas, (iv) a que se permita la participación en la actuación desde su inicio hasta su culminación, (v) a que la actuación se adelante por autoridad competente y con el pleno respeto de las formas propias previstas en el ordenamiento jurídico, (vi) a gozar de la presunción de inocencia, (vii) al ejercicio del derecho de defensa y contradicción, (viii) a solicitar, aportar y controvertir pruebas, y (ix) a impugnar las decisiones y a promover la nulidad de aquellas obtenidas con violación del debido proceso”.*

Por su parte, los artículos 703 y 704 del Estatuto Tributario a su tenor literal expresan, respectivamente:

*Artículo 703. “El requerimiento especial como requisito previo a la liquidación. Antes de efectuar la liquidación de revisión, la administración enviará al contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, por una sola vez, un requerimiento especial que contenga todos los puntos que se proponga modificar, con explicación de las razones en que se sustenta”.*

*Artículo 704. “Contenido del requerimiento. El requerimiento deberá contener la cuantificación de los impuestos, anticipos, retenciones y sanciones, que se pretende adicionar a la liquidación privada”.*

Expuestas las normas que contiene los requisitos a los que deben sujetarse los actos administrativos, previo y definitivo, se tiene que, en esencia, y entre otros, han de tener motivación sumaria, la cual contiene de manera que no se viola derecho alguno. Expuesto y comprobado esto, es de señalar que conforme las pruebas obrantes, tales erogaciones NO cumplen los requisitos sustanciales para su procedencia. Veamos:

En el acto previo (folio 10 a.a.) refiere los soportes que sustentan el rechazo de tales erogaciones obrantes en el plenario (folios 143 a 219), que corresponden a actividades de: acompañamiento pedagógico, instrucción académica, clases de música, profesores de deportes, preparación para la elaboración y presentación de la declaración de renta de un particular, entrenamiento en el Gimnasio Bodytech, entre otros, que claramente NO pueden ser deducibles fiscalmente al no tener relación de causalidad ni de necesidad con la actividad productora de renta. Eso es indiscutible.

Tampoco las actividades que alude como de asesoría técnica como lo registró la Compañía en las cuentas 9361001301 y 9361002301.

Al respecto son reiteradas las sentencias del H. Consejo de Estado y entre otras, en providencia del 9 de marzo de 2017, expediente 20391, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, sentenció:

*“(…) De manera que, para efectos de probar la injerencia que el gasto tuvo en la actividad productora de renta de la empresa, no se requiere que se pruebe un ingreso correlativo, basta que se pruebe que el gasto incide, de manera razonable, en esa actividad productora de renta. Ahora bien, para el efecto, es menester tener en cuenta que el artículo 107 del ET está estructurado a partir de tres conceptos jurídicos indeterminados como son la relación de causalidad, la necesidad y la proporcionalidad, que le permiten a la administración decidir con cierto «margen de apreciación» —no con margen de discrecionalidad— si las expensas o erogaciones hechas por los contribuyentes inciden en la actividad productora de renta de la empresa y, para eso, el análisis debe hacerse con criterio comercial, concepto este, también jurídico de carácter indeterminado. De manera que, cuando el juez debe decidir con fundamento en normas contentivas de conceptos jurídicos indeterminados, como el artículo 107 del ET, debe partir del presupuesto de que ese tipo de normas de textura abierta le dan a la administración un «margen de apreciación» no muy amplio, dentro del «halo conceptual» que le permite elegir la decisión que se ajuste a la norma de donde deriva la competencia. (…)*

*Se tiene, entonces, que en tanto la DIAN interprete de manera razonable lo que debe entenderse por relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad, esa aplicación razonable del margen de apreciación de los conceptos jurídicos indeterminados proporciona a la decisión de la administración la presunción de legalidad a favor de su juicio.*

*De manera que en este tipo de casos no basta la exposición de criterios acertados y razonables de lo que debe entenderse por relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad. También es indispensable subsumir los hechos de cada caso concreto al entendimiento de lo que es necesario, proporcional y que guarda relación de causalidad con la actividad productora de renta. Los hechos, además, deben estar probados mediante pruebas pertinentes, conducentes y útiles.*

*Para el efecto, es menester tener en cuenta que el estatuto tributario regula los presupuestos a tener en cuenta para cuando se trata de fundamentar la veracidad de la información suministrada en los denuncios tributarios. Entre esas reglas está la prevista en el artículo 771-2 del E.T. que dispone que para la procedencia de los costos y deducciones en el Impuesto sobre la Renta para la Equidad - CREE se requerirá de facturas con el cumplimiento de los requisitos establecidos en los literales b), c), d), e), f) y g) de los artículos 617 y 618 del estatuto tributario. Y que cuando no exista la obligación de expedir factura o documento equivalente, el documento que pruebe la respectiva transacción que da lugar a costos, deducciones o impuestos descontables, caso en el cual, tales documentos deben cumplir los requisitos mínimos que el gobierno nacional establezca...". (Subraya el Despacho).*

Por tanto, dado el anterior fundamento fáctico y jurídico, fiscalmente NO son procedentes tales erogaciones. Además, emerge con absoluta claridad que no existen las aludidas violaciones que aduce la actora.

## 6.6. Sanción por inexactitud

Manifiesta el apoderado que la conducta de la actora no se enmarca dentro de los parámetros del artículo 647 del Estatuto Tributario, en tanto que la actora no incurrió en las conductas endilgadas; la norma aludida establece:

*“Artículo 647. Sanción por inexactitud. Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, la omisión de ingresos, de impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, así **como la inclusión de costos, deducciones,** descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes, y, en general, la utilización en las declaraciones tributarias, o en los informes suministrados a las oficinas de impuestos, de datos o factores falsos, **equivocados,** incompletos o desfigurados, **de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable.** Igualmente, constituye inexactitud, el hecho de solicitar compensación o devolución, sobre sumas a favor que hubieren sido objeto de compensación o devolución anterior.*

*(...) No se configura inexactitud, cuando el menor valor a pagar que resulte en las declaraciones tributarias derive de errores de apreciación o diferencias de criterio entre las oficinas de impuestos y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos.” (se resalta).*

De acuerdo con lo anterior, se tiene que dentro de los hechos sancionables a la luz del artículo 647 del Estatuto Tributario, se encuentra, en general, la inclusión de datos o factores equivocados; supuesto que concurre en el caso objeto de estudio, en la medida en que tal y como se expuso, la actora incluyó en su declaración del impuesto sobre la renta para la equidad CREE un descuento tributario al cual no tenía derecho.

Las normas tributarias cuya interpretación y aplicación fue ampliamente expuesta en este escrito, son claras y de fácil aplicación, por lo cual la inclusión de costos y deducciones, se constituye en un claro desconocimiento de las normas de derecho aplicables; pues no nos encontramos ante la presencia de normas confusas, oscuras ni de difícil comprensión, que permitan inferir la diferencia de criterio entre la Administración y el contribuyente, invocada por el demandante.

En este sentido se pronunció el Consejo de Estado:

*“(…) En cuanto a la sanción por inexactitud que considera improcedente el recurrente, porque, a su juicio, se trata de una diferencia de criterios respecto al hecho generador de la obligación, ya que para él lo constituyen los “ingresos provenientes del exterior” y para la Administración es “el origen o fuente del pago” comparte la Sala el concepto del Ministerio Público, en cuanto que no se configura la citada causal de exoneración de la sanción, pues de una parte, tal razonamiento de manera alguna surge de las normas legales aplicables, tal como quedó expuesto, y por otra, no se observa que las normas sean confusas ni oscuras o de difícil comprensión, ni está demostrado que existan diversas interpretaciones oficiales respecto de las mismas, y por el contrario, está demostrado que las cifras denunciadas por la sociedad en su declaración tributaria no fueron completas, ya que omitió efectuar, pagar y declarar la autorretención en la fuente causada sobre los ingresos por comisiones recibidas, no obstante reconocer expresamente que se trataba de ingresos sujetos a retención en la fuente (…)”*

Ahora bien, resulta preciso mencionar que el Honorable Consejo de Estado se pronunció con respecto a la procedencia de la sanción por inexactitud, en sentencia del 24 de marzo de 2011, Radicación número. 25000-23-27-000-2007-00125 01(17152), Actor: CARBONES DEL CERREJON LLC, en los siguientes términos:

*“(…) La sala reitera que la Sanción prevista en el artículo 647 del E.T. se impone cuando se incluyen costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos inexistentes. Y, que para que se perfeccione la infracción, la inclusión se debe ejecutar con el propósito de obtener un provecho que se traduce en el menor pago de impuestos o en la determinación de un mayor saldo a favor.*

*Así mismo, reitera que el adjetivo inexistente debe entenderse en sus dos acepciones: como adjetivo relativo a aquello que carece de existencia; y como adjetivo relativo a aquello que si bien existe, se considera totalmente nulo, porque es “Falto de valor y fuerza para obligar o tener efecto, por ser contrario a las leyes, o por carecer de las solemnidades que se requieren en la sustancia o en el modo”.*

*De ahí que el artículo 647 del E.T. prevea que, en general, lo que se quiere sancionar es la utilización en las declaraciones tributarias, o en los informes suministrados en las Oficinas de Impuestos, de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, puesto que todos estos adjetivos, en últimas implican la inexistencia de los egresos que se llevan como costo, deducción, descuento, exención, pasivo, impuesto descontable, retención o anticipo, sin serlo, por una de las siguientes razones; o porque en realidad no existen esos egresos; o porque, aún existiendo, no se probaron; o porque, aún probados, no se subsumen en ningún precepto jurídico del Estatuto Tributario que les de valor y fuerza para tener el efecto invocado, por carecer de las solemnidades que exige dicho estatuto para darles la calidad de tales, a menos que, en éste último caso, se verifique la interpretación errónea por parte del contribuyente que lo haya inducido a apreciar de manera errónea la norma y a subsumir los hechos económicos declarados en la misma.*

*Ahora bien, la Sala también precisa que para imponer la sanción por inexactitud no se requiere probar que el contribuyente haya actuado con intención dolosa o culposa, pues la infracción se tipifica simplemente por la inclusión, por error de interpretación, de hechos económicos y de la subsunción de los mismos en la norma que se invoca para amparar el beneficio (infracción objetiva), o por la inclusión, de manera dolosa, de hechos falsos (infracción subjetiva). (…)” (se resalta).*

Con lo anterior queda claro, que el hecho que en el caso en particular no se hubiese evidenciado la inclusión de datos falsos en la declaración objeto de discusión, ni la existencia de una conducta dolosa por parte del contribuyente; no es óbice para sustraerse de la imposición de la sanción por inexactitud de que trata el artículo 647 lb., puesto que se configuran los hechos sancionables descritos en la norma.

Así las cosas, la sanción por inexactitud fue impuesta a la sociedad contribuyente, ante la concurrencia de los hechos sancionable previstos en la norma, por lo cual el cargo debe ser desestimado.

## VII. PRUEBAS

Ruego a la honorable Magistrada tener como pruebas los documentos contenidos en los antecedentes administrativos del proceso de devolución expediente VG 2015 2017 900142 los cuales en cumplimiento de lo previsto en el parágrafo del artículo 175 de la Ley 1437 de 2011, fueron allegados a su Despacho en medio digital como consta en el plenario.

## VIII. DOCUMENTOS

1. Poder para actuar otorgado con las formalidades de ley. (1 folio)
2. Certificado de la Directora Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes. sobre la incorporación en la planta de personal del suscrito como abogado de la División de Gestión Jurídica en tal seccional. (1 folio)
3. Resoluciones N°009403 del 24 de septiembre de 2018 (1 folio. 2 páginas) y N°000204 del 23 de octubre de 2014 y acta de posesión de la Directora Seccional. (13 folios. 25 páginas)

## IX. DERECHO

Fundamento mis peticiones en la facultad consagrada en los artículos 172, 175, 199 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 612 del Código General del Proceso.

## X. PERSONERIA

De manera atenta solicito al Honorable Tribunal reconocermé personería para actuar en el presente proceso, en representación de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

## XI. SOLICITUD DE CONDENA EN COSTAS Y RECONOCIMIENTO DE AGENCIAS EN DERECHO

De manera respetuosa solicito a este honorable despacho el reconocimiento de costas procesales a favor de mi representada con fundamento en lo previsto en el artículo 188 C.P.A.C.A. en concordancia con los artículos 361, 365 y 366 del Código General del Proceso. De ser preciso, sobre las mismas se allegarán las pruebas correspondientes en la oportunidad procesal a fin de acreditar su causación a título de gastos y expensas del proceso.

No obstante, solicito decretar y ordenar la liquidación de las agencias en derecho, conforme las tarifas definidas por el Consejo Superior de la Judicatura.

## XII. NOTIFICACIONES

Mi representada recibe notificaciones personales y comunicaciones procesales a que haya lugar en la Secretaría de su despacho y/o en las oficinas de la Dirección Seccional de Impuestos de los Grandes Contribuyentes, ubicadas en la Carrera 20 N°83-20 piso 7 de esta ciudad. Así mismo en cumplimiento de los artículos 174 y 197 de la Ley 1437 de 2011, la dirección electrónica dispuesta para notificaciones judiciales es [notificacionesjudicialesdian@dian.gov.co](mailto:notificacionesjudicialesdian@dian.gov.co)

En mi condición de apoderado judicial recibo notificaciones en: [jruizm@dian.gov.co](mailto:jruizm@dian.gov.co) que corresponde al correo electrónico institucional inscrito en el Registro Nacional de Abogados conforme lo dispuso el Consejo Superior de la Judicatura.<sup>4</sup>

Con toda consideración, de la Honorable Magistrada,



Firma para pdf  
Tiempo Pendencia

**Julio César Ruiz Muñoz**

C.C. N°19.381.254 de Bogotá.

T.P. N°189.579 del C.S. de la J.

[jruizm@dian.gov.co](mailto:jruizm@dian.gov.co)

<sup>4</sup> Art. 6 del Acuerdo PCSJA20-11532 del 11 de abril de 2020. Concord. Decreto Legislativo 806 de 2020 (4 de junio).