



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

CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Bogotá, D. C., diez (10) de noviembre de dos mil veintidós (2022)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2016-01846-01 (25295)
Demandante: Cerro Matoso S.A.
Demandado: DIAN

Temas: IVA. 2012. Impuestos descontables. Compra de repuestos, pólizas de seguro y programas educativos para el talento humano.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por ambas partes contra la sentencia del 31 de octubre de 2019, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que resolvió (f. 30 vto.):

Primero: Se declara la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión 122412015000003 del 13 de abril de 2015 y la Resolución 003370 del 06 de mayo de 2016, por medio de las cuales la Dian le modificó a Cerro Matoso S.A. la declaración del IVA del 5° bimestre del año gravable 2012, de conformidad con lo expuesto en las consideraciones.

En consecuencia, a título de restablecimiento del derecho, se fija el valor del saldo a favor de la declaración del impuesto sobre las ventas del 5° bimestre del año gravable 2012 de la sociedad Cerro Matoso S.A., en la suma de 2.907.854.600, conforme con la liquidación inserta en la parte motiva de esta providencia.

Segundo: Se niegan las demás pretensiones de la demanda.

Tercero: Por no haberse causado no se condena en costas.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Mediante liquidación oficial de revisión, la Administración modificó la declaración de corrección presentada por la demandante respecto del 5.º bimestre del 2012 (ff. 1752 a 1767 caa) con la que aceptó parcialmente las glosas planteadas en el requerimiento especial (f. 1690 caa). Mediante el acto de liquidación oficial la demandada rechazó impuestos descontables por operaciones de importación, por compras y por servicios gravados; e impuso sanción por inexactitud. Al resolver el recurso de reconsideración formulado por la contribuyente, la Administración modificó la antedicha liquidación oficial para avalar parte de los impuestos descontables declarados por la demandante (ff. 1917 a 1931 caa), sin embargo, mantuvo el rechazo respecto de los impuestos descontables por conceptos relativos a compra e importación de repuestos, adquisición de pólizas de seguro y capacitaciones para empleados.



ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), la demandante formuló como pretensiones las siguientes (ff. 6 y 7):

A. Se declare la nulidad total de la Liquidación Oficial de Revisión No. 122412015000003 del 13 de abril de 2015.

B. Se declare la nulidad de la Resolución No. 003370 del 6 de mayo del 2016 por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración, frente a los puntos y valores que confirmó de la liquidación oficial de revisión.

C. A título de restablecimiento del derecho solicito:

1. Se declare en firme la declaración privada presentada válidamente por CMSA en relación con el impuesto sobre las ventas 5° periodo del año gravable 2012.

2. Se ordene a la Dian el pago del saldo a favor rechazado mediante la liquidación oficial, en el monto confirmado en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, junto con los intereses corrientes y moratorios a que haya lugar.

3. Se condene en costas a la demandada, de conformidad con el artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo, ya que las Autoridades Tributarias han desconocido flagrantemente la ley, no han valorado las pruebas aportadas en el proceso administrativo y han desestimado los argumentos reiterados por la Compañía a lo largo de toda la discusión en la vía gubernativa, que conducen a determinar la procedencia del IVA descontable.

La insistencia de la Dian en el desconocimiento de la ley y de la jurisprudencia y en las reglas propias que aplican al presente caso, han conducido a mi representada a incurrir en innecesarios costos adicionales, desgastes administrativos y perjuicios, que deben ser reparados a través de la condena en costas.

A los anteriores efectos, invocó como vulnerados los artículos 13, 95.9 y 363 de la Constitución; 107, 258-2, 485, 488, 491 y 732 del ET; y 197 de la Ley 1607 de 2012, bajo el siguiente concepto de violación (ff. 10 a 40):

Reprochó que la demandada rechazara como impuesto descontable el IVA que pagó por la adquisición de bienes y servicios para hacerle mantenimiento a su planta de producción bajo el argumento de que se trató de la importación de maquinaria pesada, puesto que, contrario a esa consideración, una parte de los descontables objetados correspondían al IVA pagado en la adquisición de servicios o de la compra de repuestos en el mercado nacional, y lo asociados a bienes importados correspondían a repuestos que no se registraron como mayor valor de los respectivos activos fijos, pues no incrementaron la vida útil ni la productividad de las máquinas a las que se incorporaron, de modo que no tenían la calidad de activos fijos ni de maquinaria pesada. Agregó que la Administración valoró indebidamente un certificado técnico que aportó y que daba cuenta de que los repuestos que importó no cambiaron la vida útil ni la productividad de la maquinaria a la que se incorporaron. También argumentó que el IVA pagado en la adquisición de repuestos y servicios de reparación era descontable, porque cumplía con los requisitos de los artículos 107 y 488 del ET, en la medida que eran necesarios para continuar con su operación y proporcionales en comparación con sus ingresos netos.



Adicionalmente, afirmó que hubo silencio administrativo positivo respecto del IVA generado por la compra de repuestos en el país, dado que la demandada omitió pronunciarse al respecto al resolver el recurso de reconsideración.

Planteó que, al negar como descontable el IVA pagado en la compra de tres pólizas de seguro (todo riesgo industrial, todo riesgo «*construcción car*» y de responsabilidad civil) por considerarlas innecesarias, la autoridad interpretó indebidamente los artículos 107, 485 y 488 del ET, pues dichas pólizas cubrían contingencias propias de su actividad productiva. Seguidamente, sostuvo que el IVA pagado por los servicios de capacitación en inglés para sus empleados era descontable, debido a que tenía clientes anglófonos, de modo que su actividad requería que sus trabajadores hablaran tal idioma. Adicionalmente, aseveró que los actos enjuiciados vulneraron la igualdad al imponerle una carga tributaria mayor a la que debía soportar. Por último, manifestó la improcedencia de la sanción por inexactitud, por ausencia de hecho sancionable y porque, en todo caso, incurrió en un error sobre el derecho aplicable.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (ff. 303 a 334). Manifestó que el artículo 491 del ET establecía que el impuesto generado por la adquisición o importación de activos fijos no otorgaba derecho a descuento y que los repuestos destinados a activos fijos adquirían la calidad de tales si valorizaban el bien; y adicionalmente, que el artículo 258-2 del ET, vigente para la época de los hechos, prescribía que el IVA pagado en la importación de maquinaria pesada para industrias básicas era descontable solamente en el impuesto sobre la renta. De modo que, al margen de su tratamiento como gasto en el impuesto sobre la renta, el IVA pagado en la compra e importación de repuestos no era descontable, pues estos aumentaron el valor de los activos a los que se incorporaron. Añadió que el certificado que allegó la actora para demostrar que los repuestos no valorizaron los activos fijos era inútil y parcializado, porque no se refirió a la naturaleza de los bienes y lo expidió un experto vinculado a la contribuyente. Aseguró que al IVA generado por compras de repuestos locales le eran aplicables los mismos argumentos que a los repuestos importados, esto es, que el IVA generado en su adquisición no era descontable por tratarse de un activo fijo. De modo que no operó el silencio positivo invocado por la demandante.

Adujo que la contribuyente podía prescindir de las pólizas de seguro para desarrollar su actividad empresarial; que la finalidad de los servicios de capacitación en inglés era el desarrollo personal de los empleados; y que ambas erogaciones eran de carácter administrativo. De manera que no tenían relación de causalidad y necesidad con la actividad lucrativa del obligado, de suerte que el IVA pagado por esos servicios no era descontable.

Defendió la imposición de la multa, toda vez que la actora incluyó impuestos descontables improcedentes sin que se configurara un error sobre el derecho aplicable. Finalmente, aseveró que no había lugar a calcular intereses a favor de la demandante, pues el procedimiento de devolución estaba suspendido.

Sentencia apelada

El tribunal accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda y no condenó en costas (ff. 389 a 403). Estimó que, al margen de si incrementaron o no la vida útil de los bienes del sujeto pasivo, los repuestos en cuestión adquirieron la calidad de activos



fijos, toda vez que se incorporaron a maquinaria de la actora, de modo que el IVA generado en su compra o importación no era descontable. En cambio, consideró que era procedente descontar el impuesto derivado de la adquisición de pólizas de seguro, toda vez que tenían por objeto mitigar el riesgo inherente a la actividad minera desempeñada por la demandante. Mantuvo el rechazo del impuesto descontable generado por la capacitación en inglés a los trabajadores de la actora, pues esta no probó que los beneficiarios participaran en su actividad productiva ni allegó prueba de que esa fuera una práctica comercial recurrente entre las empresas del mismo gremio. Juzgó que los actos enjuiciados respetaron el principio de justicia y la garantía del debido proceso, puesto que agotaron las etapas previstas en sede administrativa y tuvieron en cuenta todos los medios de prueba obrantes en el plenario. Finalmente, avaló la sanción impuesta, pero la redujo en virtud del principio de favorabilidad.

Recurso de apelación

Ambas partes apelaron la decisión del *a quo*. La demandante insistió en que los actos demandados, al igual que la sentencia, interpretaron indebidamente el artículo 491 del ET al concluir que los repuestos consistían en activos fijos por su destinación. Al respecto, sostuvo que la definición de activo fijo que utilizó el tribunal no tenía fundamento puesto que los gastos en los que se incurre para el mantenimiento de maquinaria no necesariamente tenían dicha calidad, sino que ella dependía de la técnica contable. Reprochó que la decisión de primera instancia descartara su contabilidad y la certificación técnica que aportó que daban cuenta de que los repuestos correspondían a un gasto y, por ende, el IVA pagado en su adquisición era descontable. Reiteró que los repuestos que compró no eran maquinaria pesada, por lo que no eran aplicables las disposiciones del artículo 258-2 del ET; que las capacitaciones en inglés tenían relación causalidad y necesidad con su actividad económica, dado que la mayoría de sus ingresos provenían de exportaciones. Agregó que actuó al amparo del Concepto nro. 07433, de 2013, expedido por la demandada. Por último, reprodujo los argumentos en contra de la sanción por inexactitud impuesta (ff. 435 a 451).

La demandada insistió en el rechazo del IVA descontable generado por la compra de pólizas de seguro, por no tener relación de causalidad con la actividad productora de la contribuyente y precisó que dicho requisito no se verificaba por el hecho de que la actividad de la actora implicara riesgos (ff. 412 a 418).

Alegatos de conclusión

Las partes reiteraron los argumentos planteados en las anteriores etapas procesales (índices¹ 16 y 17). El ministerio público conceptuó que los repuestos no adquirirían la calidad de activos fijos por el solo hecho de incorporarse a ellos, de modo que el IVA generado en la adquisición de repuestos sí era descontable. Añadió que la demandante no probó la necesidad de que sus trabajadores hablaran inglés, por lo que había lugar a rechazar el impuesto derivado de las capacitaciones. Finalmente, afirmó que procedía la sanción por inexactitud (índice 18).

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos demandados, teniendo en cuenta los cargos

¹ Del historial de actuaciones del aplicativo informático SAMAI.

de apelación formulados por ambas partes contra la sentencia de primera instancia que los anuló parcialmente y no condenó en costas. Así, corresponde definir si, en el impuesto sobre las ventas, es descontable el IVA pagado por la importación y compra de repuestos para activos fijos; y si la adquisición de pólizas de seguro y la contratación de capacitaciones de inglés para los empleados de la contribuyente guardan relación de causalidad y necesidad con la actividad productiva, de cara a decidir si el IVA pagado por esos servicios es descontable del IVA declarado por la demandante. Finalmente, se resolverá sobre la sanción por inexactitud impuesta. En cambio, no se emitirá pronunciamiento alguno respecto del supuesto desconocimiento del Concepto nro. 07433 de 2013, expedido por la DIAN, habida cuenta de que ese cargo no fue planteado en la demanda, de manera que le está vedado a la Sala pronunciarse sobre el particular (artículo 328 del CGP).

2- Sobre el primero de los asuntos en disputa, la actora sostiene que la demandada interpretó indebidamente los artículos 491 y 258-2 del ET al calificar la compra de repuestos como adquisición de activos fijos e importación de maquinaria pesada y por eso rechazar como impuesto descontable el IVA generado en esas operaciones de compra. Plantea que importó y compró repuestos que no incrementaron la vida útil ni la productividad de los activos a los que se incorporaron, de modo que el IVA soportado en su adquisición no estaba sometido a la prohibición del referido artículo 491 *ibidem*. Al otro extremo, la demandada alega que los repuestos eran activos fijos y maquinaria pesada, toda vez que valorizaron los bienes a los que se incorporaron, por lo que el IVA en cuestión no era descontable conforme al artículo 491 *ibidem*, sino que eventualmente generarían un descuento tributario en el impuesto sobre la renta conforme al artículo 258-2 del ET; conclusión que comparte el *a quo*. Por tanto, corresponde a la Sala determinar si los repuestos adquiridos por la actora tienen la naturaleza de activos fijos, para así juzgar si el IVA pagado por la importación y compra de ellos incurre en la limitación de los impuestos descontables en el IVA que establece el artículo 491 del ET.

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

Al respecto, el artículo 69 del ET, en su versión vigente para la época del *sub lite*, preveía que el costo fiscal de los activos fijos muebles correspondía al precio de adquisición o el costo declarado en el año inmediatamente anterior, más «*el costo de las adiciones y mejoras*». La norma fiscal entonces vigente no especificaba la entidad o naturaleza de las mejoras que debían integrar el costo fiscal de los activos fijos muebles; en contraste con la norma vigente que, luego de ser modificada por la Ley 1819 de 2016, preceptúa que «*adicionalmente harán parte del costo del activo las mejoras, reparaciones mayores e inspecciones, que deban ser capitalizadas de conformidad con la técnica contable*». Por su parte, el artículo 64 del Decreto 2649 de 1993 (aplicable al caso enjuiciado por razones temporales), preveía que el valor histórico de los activos fijos se debía aumentar con el costo de las «*adiciones, mejoras y reparaciones, que aumenten*

significativamente la cantidad o calidad de la producción o la vida útil del activo». Al hilo de lo anterior, el Decreto 2650 de 1993 establecía que los «materiales repuestos y accesorios» debían contabilizarse como inventarios (en la cuenta contable nro. 1455) hasta que estos fueran «consumidos, vendidos o dados de baja»; y lo que determinaba la cuenta que se debía afectar después de retirar el repuesto de los inventarios era su capacidad para aumentar la vida útil o la productividad del activo al que se incorporaría. Así, si el repuesto requerido no genera mayor productividad ni incrementa la vida útil del equipo se debía afectar el costo o gasto operacional según el caso. En contraste, los repuestos que incrementaran «significativamente» la productividad o vida útil del activo debían reconocerse como un mayor valor del bien al que se incorporaban, de modo que, en ese caso, las «adiciones, mejoras y reparaciones» constituyen activos fijos².

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

3- A fin de determinar si los repuestos adquiridos debían registrarse como activos fijos, la Sala encuentra probados los siguientes hechos relevantes.

(i) Está probado y las partes no discuten que durante el periodo enjuiciado la demandante compró repuestos a diferentes proveedores por los cuales pagó IVA en cuantía de \$127.367.473 y que fueron registrados de acuerdo con los siguientes conceptos (ff. 801 a 808 caa):

Placa metálica., 7.5mm espesor a36 stl, RE; suministro de I-frame 0346^a9304g001; correa transportadora, 762mm w, nf 800/4,4; contactor c01f7; servicio de fabricación de mangueras; eje sprocket cerrmato m21610555dwg; cambio de espejos del bhp; thermostat Flow ctrl ss 110/190deg c 125; compra estrobos electrodos pda I1; revestimiento multitrensad termocupla pm; balde elevador, lamina dilidur 500, escori; arandela seguridad ske w20; bomba auxiliar driltech 008172033; instalar gabinete comunicaciones cc a200; pasamuros flautas bhp I2; actuador electromecanico eléctrico 4.4x; valve b-fly wafer, 12in nb, cl body, epdem s; mto. Correctivo 11 sillas leap; convertidor a/d 380-480v i/o 3vac o/p 50; bomba centrífuga c/w axis in stl c/w ins; diafragma ref: 887 asco; manguera drenaje cetatech sp5230; adecuación puestos de trabajo bd&e; reparar flanches soportes tolva m3-22; fab. Soporte barra perforadora mina; impulsor ventilador centrifugo; escala presión, 0-60psi, 1-1/2in día, 1/8in; reductor 2090yb3a- 1750/437rpm falk; campana gouldpmp b02497f0031003d01744f00; eje superior gouldpmp b00020ffhb2227; tapizado cabina m6-04; fab. Guardabarros m3-22, m3-16; actuador mecánico operado por angranaje: y polea motriz con manzanas de ajuste cón.

(ii) Asimismo, está probado y las partes no discuten que, entre el 21 de septiembre y el 05 de octubre de 2012, la demandante importó los siguientes repuestos por lo cual pagó

² Sentencia del 19 de mayo de 2022, exp. 24721, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez.



un IVA de \$163.695.000 (ff. 801 a 808, 1502 y 1506 caa):

Mordazas; bomba de tornillo; unidad de controlador; freno electromagnético; campana de succión; electroválvula para control; seccionador de seguridad; bloque inserto de cobre; panal canastilla; bomba centrífuga; variador grúa; estructura de acero; sello mecánico; bomba centrífuga; ciclones; reductor de velocidad; válvula de retención; y bomba hidráulica.

(iii) Según el «*Libro Mayor del Mes*» correspondiente a septiembre y octubre de 2012, la actora registro los antedichos repuestos en la cuenta contable nro. 1455 «*materiales, repuestos y accesorios*» (ff. 617 y 620 caa).

(iv) El 28 de octubre de 2014, el «*superintendente de mantenimiento*» de la contribuyente, manifestó «*que los bienes y servicios adquiridos por Cerro Matoso S.A. ... que se anunciaban 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 incorporan, ni aumentan su eficiencia ni mucho se constituyen en adiciones o mejoras técnicas del mismo*» (ff. 1691 a 1716 caa). A continuación, detalla la naturaleza de cada uno de los bienes y servicios, para lo cual señaló que ninguno de ellos tuvo la virtualidad de extender la vida útil del bien al que se incorporó y que tuvieron la finalidad de reemplazar, reparar e instalar.

(v) El 31 de octubre de 2014, al responder el requerimiento especial expedido en el marco de la actuación enjuiciada, la contribuyente explicó que los anteriores repuestos eran para reparar, reemplazar o instalar piezas del bien al que se incorporan (ff. 1619 a 1661 caa).

(vi) La demandada rechazó el IVA pagado por la adquisición de los referidos repuestos con el siguiente argumento (ff. 1752 a 1767 caa):

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.

4- A la luz de esos hechos, observa la Sala que las partes coinciden en que durante el periodo revisado la contribuyente compró e importó repuestos que se incorporaron a sus activos fijos; y que por ellos pagó un IVA de \$291.062.473, que registró como descontable en la autoliquidación objetada. No obstante, debaten en cuanto a si dichos repuestos debían registrarse como activos fijos o no, lo que a su vez determina si el IVA pagado era procedente como descontable en la autoliquidación del impuesto sobre las ventas.

4.1- Con miras a demostrar que los repuestos adquiridos no incrementaron la vida útil ni la productividad de los activos fijos de destino, la actora aportó al plenario su contabilidad y un certificado de su «*superintendente de mantenimiento*». Según la primera, las operaciones en comento se contabilizaron en una cuenta de inventario, que, según afirma la demandante, luego, al retirarse del inventario, se reconocen como gasto del ejercicio. En línea con lo anterior, la certificación señala que los repuestos tenían por objeto «*mantener, reponer o reparar un activo fijo y no extienden la vida útil del bien al que se incorporan, ni aumentan su eficiencia*»; al paso que detalla la naturaleza de cada uno de los productos adquiridos y la finalidad que cumplen dentro del proceso productivo

de la actora. En ese sentido, destaca la Sala que mientras la autoridad fiscal se limitó a afirmar sin sustento probatorio que los repuestos cuestionados debían reconocerse como mayor valor de los activos, luego de la mera afirmación de que aumentaron la vida útil y la productividad de los activos, la demandante allegó dos pruebas que contradecían esa afirmación y una de ellas es un certificado técnico que precisa la finalidad de cada uno de los repuestos adquiridos y concluye que, dadas sus funciones técnicas dentro del proceso de producción, ninguno de ellos aumenta la productividad ni la vida útil del bien de destino; al contrario, solo le permiten seguir funcionando en condiciones adecuadas. Si bien la demandada solicitó que se obviara el certificado, habida cuenta de que provenía de un empleado de la actora, no cuestionó los fundamentos técnicos del documento ni la forma en que llegó a las conclusiones que presentó, de modo que ese reparo es improcedente. Tampoco se encuentra acreditado que producto de la incorporación de los repuestos a los activos fijos la demandante extendió la vida útil de los mismos. Adicionalmente, la autoridad fiscal no desplegó actividad probatoria ni argumentativa alguna para desvirtuar las pruebas allegadas por la actora ni para soportar sus afirmaciones. Por tanto, la Sala juzga que los repuestos, cuya compra e importación generó el IVA imputado como descontable, no tenían la naturaleza de activos fijos, en la medida en que no incrementaron la eficiencia ni la vida útil de los bienes a los que se incorporaron, por lo cual el IVA pagado en la adquisición de ellos no está sometido a la limitación del artículo 491 del ET y, en esa medida, es descontable conforme a las reglas generales previstas por los artículos 485 y 488 *ibidem*, cuyo cumplimiento no cuestionó la Administración.

4.2- Tampoco es de recibo para la Sala el argumento de la demandada, según el cual la demandante debió registrar el IVA pagado como un descuento en el impuesto sobre la renta en virtud del artículo 258-2 del ET, puesto que, la norma en mención, en la versión dada por la Ley 223 de 1995, establecía que el IVA pagado en la importación de maquinaria pesada para industrias básicas «podrá» descontarse del impuesto sobre la renta. De modo que ese beneficio fiscal era optativo mas no obligatorio, de ahí que la contribuyente pudiera aplicarlo o no, bajo el debido cumplimiento de los requisitos que al efecto preceptuaba el entonces vigente artículo 258-2 del ET³. Sin embargo, la Sala se abstiene de pronunciarse sobre si es procedente o no tal beneficio tributario para la actora, pues, a pesar de la afirmación de la demandada, la demandante no aplicó ni alega en el *sub lite* el reconocimiento del mencionado descuento tributario previsto en el artículo *ejusdem*.

4.3 En definitiva, habida cuenta de que los repuestos adquiridos por la actora no tenían la calidad de activos fijos, el IVA causado en su compra o importación era descontable de conformidad con las reglas generales de los artículos 485 y 488 del ET. Por tanto, la Sala avalará el IVA descontable en cuantía de \$291.062.473, rechazado por la demandada. Prospera el cargo de apelación de la demandante.

5- Definida esa cuestión, pasa la Sala a estudiar si es descontable el IVA pagado por tres pólizas de seguro adquiridas por la demandante (todo riesgo industrial, todo riesgo «construcción car» y de responsabilidad civil) y por el servicio de capacitación educativa para aprendizaje del idioma inglés. Al respecto, la contribuyente plantea que el IVA que pagó por tales conceptos es descontable, habida cuenta de que las pólizas cubrían contingencias propias de su actividad productiva (la explotación y exploración de recursos naturales no renovables) y protegían los activos que destinaba a su actividad generadora de renta. A lo que añade que las capacitaciones tenían por objeto mejorar

³ Sentencias del 01 de julio de 2021 (exp. 24313, CP: Milton Chaves García) y del 10 de marzo de 2022 (exps. 25133 y 25320, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello).

el nivel de inglés de sus empleados, lo cual era necesario, dado que llevaba a cabo negocios con clientes y proveedores ubicados en países anglófonos. Por su parte, la Administración alegó que la contribuyente podía ejecutar su actividad sin las pólizas que adquirió y que las capacitaciones destinadas a que los trabajadores de la actora aprendieran inglés solo repercutían en su desarrollo profesional, sin tener una incidencia en la actividad de la demandante. Por ello, señaló que dichas erogaciones no eran causales ni necesarias respecto de la actividad del sujeto pasivo, de manera que el IVA pagado en su adquisición no era descontable. Por su parte, el tribunal estimó que el IVA generado por las pólizas sí era descontable, pero negó el descuento del impuesto derivado de las clases de inglés.

Consecuentemente, el objeto de la presente controversia y, de suyo, la decisión que compete a la Sala se concreta en determinar si los servicios de seguros y educativos que adquirió la demandante satisfacen las exigencias de causalidad y necesidad que demanda el artículo 107 del ET para la deducibilidad en el impuesto sobre la renta, lo que determina, a su vez, si el IVA generado por dichas operaciones es descontable conforme al artículo 488 del ET.

5.1- De conformidad con el artículo 488 del ET, solo otorga derecho a descuento el IVA pagado por las importaciones y las adquisiciones de bienes corporales muebles y de servicios cuando, según las disposiciones del impuesto a la renta, resulten computables como costo o gasto del contribuyente, y se destinen a operaciones gravadas con el IVA. De modo que el IVA pagado en la adquisición de bienes o servicios puede ser descontado si la compra se destina a operaciones gravadas y constituye un costo o gasto, lo que, en el caso de las expensas, se traduce en el cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 107 del ET. En ese sentido, además de destinarse a una actividad gravada, para que sea descontable el IVA soportado en una operación de compra, esta debe guardar relación de causalidad con la actividad productiva y ser necesaria y proporcional, de acuerdo con la actividad.

5.2- Así las cosas, dada la remisión a las normas del impuesto sobre la renta contenida en el artículo 488 del ET, para determinar si el IVA soportado otorga derecho a descuento, resultan aplicables los criterios jurídicos de unificación jurisprudencial sentados por esta Sección en la sentencia de unificación nro. 2020CE-SUJ-4-005, del 26 de noviembre de 2020 (exp. 21329, CP: Julio Roberto Piza). Según ellos, *«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»*, sin que *«la obtención de ingresos ni el enunciado del objeto social del sujeto pasivo»* sean determinantes a efectos del nexo causal (regla 1.^a); y cumplen el requisito de necesidad las expensas que *«realiza razonablemente un contribuyente en una situación de mercado y que, real o potencialmente, permiten desarrollar, conservar o mejorar la actividad generadora de renta»*, circunstancia que puede valorarse a partir de *«criterios relativos a la situación financiera del contribuyente, las condiciones del mercado donde se ejecuta la actividad lucrativa, el modelo de gestión de negocios propio del contribuyente, entre otros»* (regla 2.^a).

Ahora, sobre la prueba del cumplimiento de esos requisitos en casos concretos, la regla 4.^a de unificación *ejusdem* determina que:

Los contribuyentes tienen la carga de poner en conocimiento de las autoridades administrativas y judiciales las circunstancias fácticas y de mercado, demostraciones y carga argumentativa, conforme a las cuales una determinada expensa guarda relación causal con su 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.

6- En relación con el cumplimiento de los requisitos echados de menos por la demandada (causalidad y necesidad), la Sala encuentra probados los siguientes hechos relevantes:

(i) La demandante tiene por actividad productora de renta la exploración, explotación y beneficio de minas de níquel, la producción de níquel, ferroníquel y otros minerales, así como su comercialización dentro y fuera de Colombia (f. 1662 caa).

(ii) Según la Factura de Venta nro. 132, del 27 de septiembre de 2012, la contribuyente compró servicios de «*formación en inglés instructor 1*», «*formación en inglés instructor 2*» y «*formación en inglés instructor 3*» por valor de \$53.070.000 e IVA de \$8.491.200 (f. 737 caa).

(iii) El 09 de octubre de 2012, la demandante suscribió en calidad de tomadora y beneficiaria las pólizas de seguro nros. 1000022, 1000019 y 1000172 del ramo de petróleo y petroquímicas, todo riesgo construcción, y responsabilidad civil extracontractual, respectivamente, cuyas primas ascendieron a \$3.243.129.999 y generaron un IVA de \$518.900.763,70 (f. 1192 caa). Las pólizas en mención tuvieron vigencia entre el 01 de julio de 2012 y 01 de julio de 2013. La póliza de seguros de petróleo y petroquímicas tenía una cobertura de «*incendio y/o rayo de edificio y contenido*», la póliza de todo riesgo construcción tenía una cobertura «*básica de obras civiles*» y la póliza de responsabilidad civil extracontractual tenía una cobertura de «*predios-labores-operaciones*» (ff. 1193 a 1197 y 1733 a 1735 caa).

(iv) Según la «*Relación Proveedores*» aportada por la contribuyente, durante el periodo revisado esta contaba con proveedores extranjeros. Concretamente, con uno ubicado en el Reino Unido quien le expidió cinco facturas entre el 17 de julio y el 30 de septiembre de 2012 por concepto de «*Profesional Services - SAP*» (ff. 626 a 628 y 717 a 721 caa).

(v) La demandada rechazó como descontable el IVA pagado por los servicios descritos en los puntos i. y ii., debido a que «*no hacen parte de los insumos necesarios para la exploración, explotación y beneficio de minas de níquel y de otros minerales asociados o no con éste, que es la operación en cuestión...Se desconoce como descontable el valor de \$518.900.800 cancelado a...correspondiente a las Pólizas No. 1000022, 1000019 y 1000172 por no tener relación de causalidad con la actividad productora de renta en razón a que no se pudo establecer la cobertura de los activos de la empresa asegurados con las mismas... el contribuyente puede realizar la producción de ferroníquel, sin expensas de póliza de seguros, es decir si quitamos esta expensa la producción puede continuar normalmente. Entonces dichas expensas no son necesarias para la producción*» (ff. 1752 a 1768 caa).

(vi) Al formular recurso de reconsideración en contra de la liquidación oficial enjuiciada, la actora manifestó que (ff. 1770 a 1815 caa):

El servicio se adquiere para desarrollar el programa de formación en inglés de los trabajadores que operan el sistema 1sap, como quiera que este sistema está parametrizado en inglés y es necesario para el correcto seguimiento de las operaciones que desarrolla la compañía...No encontramos ninguna razón legal que permita soportar un eventual rechazo frente a la cobertura de bienes administrativos o ciudadela...pues las pólizas dirigidas a cubrir los bienes de la compañía, cubre el patrimonio de ésta, pero adicionalmente, en todos bienes de CMSA se adelantan actividades ya sea operativas (para el caso de la mina) administrativas, comerciales y de control empresarial (para



el caso de las oficinas) u obligaciones legales y convencionales (para el caso de las ciudadelas, en donde están ubicadas las sedes)...La póliza todo riesgo industrial...protege el desarrollo de nuestras actividades industriales y los posibles riesgos derivados de su ejecución. La póliza todo riesgo construcción CAR cubre riesgos propios de la operación: riesgos de montaje, errores de impericia, descuido, caída de partes, desprendimiento de rocas, corto circuito, etc. La póliza responsabilidad civil cubre riesgos de incendio y rayo edificios y contenidos.

7- A partir de ese recuento, se extrae que durante el bimestre revisado la demandante compró capacitaciones en inglés para sus empleados y tres pólizas de seguro: «*póliza todo riesgo construcción*», «*póliza de responsabilidad civil extracontractual*» y una para cubrir siniestros relacionados con «*incendio y/o rayo de edificio y contenido*». Por esas adquisiciones pagó un IVA de \$8.491.200 y de \$518.900.763,70, respectivamente, el cual llevó como descontable en la autoliquidación revisada. La Administración negó que el impuesto pagado fuera descontable, porque las compras en mención no guardaron relación de causalidad con la actividad lucrativa de la actora ni eran necesarias.

7.1- En cuanto a los servicios adquiridos para las clases de inglés a los empleados, la contribuyente explicó que las capacitaciones estaban destinadas para un grupo de trabajadores que tenía que manejar un «*sistema parametrizado*» en inglés, por lo que debían entrenarse en dicho idioma, a lo que agregó en el escrito de demanda que tenía negocios con compañías extranjeras, lo que quedó demostrado en el expediente con las facturas que aportó, expedidas por uno de sus proveedores ubicado en el Reino Unido. En ese contexto, la Sala juzga que la expensa debatida guarda relación con la actividad productora de renta, toda vez que tiene por objeto el entrenamiento del talento humano que hace parte de la organización empresarial de la demandante. Adicionalmente, considera la Sala que la misma es necesaria de acuerdo con la actividad lucrativa de la contribuyente, tras valorar que el modelo de gestión de negocios de la actora utiliza aplicativos y software en el idioma inglés, así como también el hecho de que desarrolla su actividad económica en una situación de mercado donde tiene relaciones con proveedores y clientes anglófonos, circunstancias que acreditan que la capacitación del idioma inglés es una expensa necesaria por cuanto razonablemente permite que la actora desarrolle su actividad generadora de renta. Por tanto, el IVA generado por la compra de dichos servicios sí es descontable, al constatar la Sala que el servicio debatido tiene nexos causales y es necesario para la actividad productora de renta. Prospera el cargo de apelación de la demandante.

7.2- En línea con lo anterior, cabe poner de presente que las pólizas que adquirió la demandante tenían por objeto amparar riesgos sobre los bienes de la demandante, ante eventos como incendios y «*rayos*», asegurar los riesgos derivados de una construcción que ejecutaba la actora, y cubrir eventuales daños que se pudieran causar como consecuencia de la operación de la demandante (responsabilidad civil extracontractual). En ese sentido, las pólizas en cuestión aseguraron riesgos contingentes en la actividad económica de la actora, sumado a que tenían por objeto proteger los bienes con los que el sujeto pasivo llevaba a cabo la actividad productiva, así como su patrimonio de eventuales afectaciones que pudiere causar a terceros como consecuencia del desarrollo de su actividad, por lo que la Sala concluye que se compraron en ejecución de la actividad lucrativa del obligado y con el propósito de proteger la fuente generadora riqueza. Adicionalmente, observa la Sala que la demandante es la tomadora, asegurada y beneficiaria de todos los seguros debatidos. En ese contexto, la Sala juzga que guarda relación de causalidad con la actividad productora de renta, conforme al artículo 107 del ET, la adquisición de seguros para cubrir riesgos asegurables a los que se expone el contribuyente por realizar su actividad lucrativa. Cabe destacar que, aunque las pólizas adquiridas por la demandante no eran «*indispensables*» para desarrollar la actividad,

esa comprensión del requisito de necesidad quedó superada por las razones expuestas en la sentencia de unificación aplicada al *sub lite*. Y, a la luz de la segunda regla de unificación en mención, una expensa es necesaria, a efectos de su deducibilidad, si «*real o potencialmente, permite desarrollar, conservar o mejorar la actividad generadora de renta*», de modo que al asegurar los riesgos propios de la actividad y proteger los activos productivos, la demandante incurrió en una erogación que razonablemente está encaminada a conservar la fuente productora de renta y a mantener el desarrollo de esta. En consecuencia, la Sala concluye que se encuentra acreditado el cumplimiento del requisito previsto en el artículo 488 del ET que debatió la Administración tributaria para rechazar el IVA descontable, pues los seguros en controversia cumplen con los requisitos del artículo 107 del ET que cuestionan los actos acusados. No prospera el cargo de apelación de la demandada.

7.3- En suma, por las razones expuestas, la Sala avalará como impuestos descontables el IVA pagado por la actora en la adquisición de capacitaciones en inglés para sus trabajadores y en la prima de pólizas de seguro.

8- Afirmada la juridicidad de los impuestos descontables solicitados por la demandante, devino en atípica la conducta desplegada por ella, por lo cual no hay lugar a reproche punitivo alguno. En consecuencia, se anula la sanción por inexactitud impuesta.

9- Así las cosas, la Sala modificará la sentencia apelada para anular los actos acusados y declarar, a título de restablecimiento del derecho, la firmeza de la declaración provocada presentada por la contribuyente.

10- Sin perjuicio de lo anterior, no hay lugar a ordenar la devolución pretendida por la demandante, pues el objeto de este proceso era estudiar la legalidad de los actos enjuiciados, mientras que la solicitud de devolución es un procedimiento diferente y autónomo. Con todo, la demandada deberá reanudar el procedimiento de devolución iniciado por la actora hasta culminarlo, teniendo en cuenta lo decidido en esta sentencia.

11- Como la Sala encontró suficientes razones para declarar la nulidad de los actos acusados, se releva del estudio de los demás cargos de apelación.

12- Por no estar probadas en el expediente, la Sala se abstendrá de condenar en costas en esta instancia, conforme con lo establecido en el artículo 365.8 del CGP.

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

FALLA

1. **Revocar** los ordinales primero y segundo de la sentencia apelada. En su lugar:

*Primero. **Declarar** la nulidad de los actos demandados, de conformidad con lo considerado en la sentencia de segunda instancia.*

*Segundo. A título de restablecimiento del derecho, **declarar** en firme la declaración de corrección presentada por la actora el 31 de octubre de 2014.*



2. Negar las demás pretensiones de la demanda.
3. Sin condena en costas en esta instancia.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Salvo parcialmente el voto