



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERO PONENTE: LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO

Bogotá D.C., diecinueve (19) de junio de dos mil veinticinco (2025)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 25000-23-37-000-2022-00479-01 (29288)
Demandante: CERREJÓN ZONA NORTE SA - CZN SA
Demandado: DIAN
Temas: Renta 2016. Costos. Impuesto social a los explosivos. Indemnizaciones laborales. Artículo 107 del ET

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 5 de julio de 2024 proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que negó las pretensiones de la demanda y no condenó en costas¹.

ANTECEDENTES

El 11 de abril de 2017, Cerrejón Zona Norte SA - CZN SA presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2016.

Previo requerimiento especial y respuesta a este, el 16 de junio de 2021 la División de Gestión de Liquidación de Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes expidió la Liquidación Oficial de Revisión 9000005², la cual disminuyó el total costos a \$1.470.499.850.000, aumentó el impuesto a cargo a \$125.075.990.000 e impuso sanción por inexactitud del 100 % de \$2.187.707.000, acto que al ser impugnado, fue confirmado por la Subdirección de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN en la Resolución 004920 del 17 de junio de 2022³.

DEMANDA

La sociedad demandante, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, formuló las siguientes pretensiones⁴:

«[...]

1.1 *Que se declare la nulidad total de los siguientes actos administrativos: (i) Liquidación Oficial de Revisión No. 900005 de 16 de junio de 2021 (en adelante la "Liquidación Oficial o la "LOR") y (ii) la Resolución No. 4920 de 17 de junio de 2022 por la cual se resolvió el recurso de reconsideración en contra de la Liquidación Oficial (en adelante la "Resolución").*

1.2 *A título de RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO solicito:*

¹ Índice 21 de SAMAI del Tribunal Administrativo de Cundinamarca

² Índice 2 de SAMAI del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Páginas 62 a 115

³ Índice 2 de SAMAI del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Páginas 117 a 134

⁴ Índice 2 de SAMAI del Tribunal Administrativo de Cundinamarca.



- 1.2.1 Que se declare la firmeza de la Declaración Privada del Impuesto sobre la Renta de CZN de la vigencia fiscal 2016, presentada el 11 de abril de 2017.
- 1.2.2 Que se declare que CZN no adeuda valor alguno por concepto de Impuesto sobre la Renta de la vigencia fiscal 2016.
- 1.2.3 Que se declare la improcedencia de la sanción por inexactitud interpuesta por la DIAN a través de la Liquidación Oficial de 16 de junio de 2021 y confirmada mediante la Resolución de 17 de junio de 2022.
- 1.2.4 Que se archive el expediente que por este motivo se haya iniciado por parte de la DIAN».

Invocó como **normas vulneradas** los artículos 66, 107, 115 y 647 del Estatuto Tributario, y 224 de la Ley 100 de 1993. El **concepto de la violación** se resume, así:

El impuesto social a los explosivos es deducible en los términos del artículo 107 del ET, porque: i) la adquisición de explosivos es necesaria para la extracción del carbón; ii) el impuesto se calcula sobre el valor del producto y se paga para desarrollar la extracción y, iii) de acuerdo con el artículo 224 de la Ley 100 de 1994, se acredita el 20 % del monto incurrido para acceder a los explosivos⁵. Si bien el impuesto no lo menciona el artículo 115 del ET⁶, ello no implica que su pago no deba ser tratado como un costo, pues es una erogación necesaria para la actividad generadora de renta⁷, en tanto constituye un mayor valor del explosivo y del costo del activo.

La DIAN no tuvo en cuenta que Carbones del Cerrejón Limited es operador del contrato de asociación conjunta suscrito con la sociedad *-cuya existencia no fue cuestionada por la DIAN-*, y que por tanto las compañías se dividen los ingresos, costos y gastos en la proporción acordada; de allí que la contribuyente solo dedujo su porcentaje de participación sobre el costo del impuesto.

La Administración no evaluó los argumentos sobre las deducciones por indemnización laboral, pese a que cumplen los requisitos del artículo 107 del ET y la Sentencia de Unificación de la Sala⁸, entre otras providencias⁹. Dichas indemnizaciones *-que responden a criterios comerciales-*, corresponden a pagos a trabajadores que desempeñaron funciones relacionadas con la actividad generadora de renta de la compañía, cuyo despido se dio porque representaban una carga económica insostenible.

No procede la sanción por inexactitud, en razón a que la sociedad no incurrió en los supuestos sancionables, y existe diferencia de criterios.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **DIAN**, se opuso a las pretensiones de la demanda, así¹⁰:

La actora afirmó que en el contrato de asociación con Carbones del Cerrejón Limited *-quien es titular de las facturas del impuesto a los explosivos-*, el costo del impuesto social a los

⁵ Agregó que la administración fundamentó su decisión en jurisprudencia inaplicable al caso, que analizaba el artículo 115 del ET antes de sus diferentes reformas y concluía la imposibilidad de deducir impuestos diferentes cuando estos fuesen gastos.

⁶ Citó las sentencias del 3 de junio de 2021, Exp. 24339 y del 8 de octubre de 2020, Exp. 22373 CP Julio Roberto Piza Rodríguez.

⁷ Citó la sentencia del 15 de mayo de 2014 Exp. 19502 CP Martha Teres Briceño de Valencia.

⁸ Sentencia del 26 de noviembre de 2020, Exp. 21329 CP Julio Roberto Piza Rodríguez

⁹ Citó la sentencia del 6 de agosto de 2020, Exp. 22979 CP Julio Roberto Piza Rodríguez

¹⁰Índice 10 de SAMAI del Tribunal Administrativo de Cundinamarca.



explosivos fue compartido. Sin embargo, no fue posible corroborar tales erogaciones¹¹, en razón a que la actora no aportó las pruebas pertinentes, ni acreditó los requisitos del artículo 107 del ET y tampoco probó los porcentajes de participación de los asociados, aunado a que el artículo 115 del ET *-entonces vigente-* tenía una redacción cerrada, con alcance taxativo, como lo expresó la Corte Constitucional en sentencia C-1003 de 2004.

Procede el rechazo de costos por indemnizaciones laborales, en tanto incumplen los requisitos del artículo 107 del ET, porque se dieron por simple liberalidad de la sociedad, quien no probó en qué forma estos beneficios extralegales contribuyeron al desarrollo de la actividad generadora de renta. Además, no fue posible determinar en qué porcentaje incurrió la demandante.

Hay lugar a imponer sanción por inexactitud, en tanto la actora incluyó costos inexistentes o inexactos, que derivaron en un menor impuesto o saldo a pagar.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B negó las pretensiones de la demanda y no condenó en costas, por las siguientes razones¹²:

Si bien existe un contrato de asociación entre Cerrejón del Norte y Carbones del Cerrejón Limited, las partes no definieron expresamente los porcentajes de participación, por cuanto en la cláusula cuarta se remitieron a «CONTRATOS MINEROS», en los que se pactó una participación del 50 % para cada compañía, y no del 31,18 % a cargo de CZN, como se afirma en la demanda.

La actora allegó en el «Anexo F», un informe sobre el método para calcular la participación de las empresas, en el cual explica que esta se obtiene de la división entre el material total removido calculado para cada compañía y el material removido del mes. No obstante, la información plasmada no coincide con lo consignado en los «CONTRATOS MINEROS», y la elaboración de este documento es posterior a la fecha de presentación de la declaración de renta de 2016 *-11 de abril de 2017-*, momento en el que la sociedad ya debía tener esta información recopilada.

El certificado de revisor fiscal presentado indica que la compañía incurrió en costos por \$2.548.301.163, pero no identifica las cuentas que respaldan esta suma, y no se presentaron soportes de pago que den certeza de las operaciones. Aunque esta certificación constituye prueba contable *-artículo 777 del ET-*, las comprobaciones hechas por la Administración y valoradas en sana crítica no permitieron tener certeza de la veracidad de la declaración.

Frente a los pagos de indemnizaciones laborales la actora no aportó pruebas que permitieran verificar el porcentaje de erogación en la que incurrió, y pese a que los estados financieros reflejan las pérdidas alegadas, estas no dan cuenta del procedimiento para el cálculo del porcentaje de distribución de costos *-aunado a las*

¹¹ Indicó que «al apreciar las pruebas aportadas por CZN con el escrito de demanda no es posible otorgarles pleno valor probatorio porque: (i). de los 17 recibos de caja, 13 son legibles y 4 son ilegibles, (ii) de los 13 soportes externos denominados "Recibos de Caja" emitidos por Industria Militar -INDUMIL- no se evidencia que la demandante sea la titular del gasto al ser proferidos: 12 a nombre del cliente Carbones del Cerrejón Limited, y 1 a nombre de Carbones Colombianos del Cerrejón S.A. y (iii). de los 13 recibos de caja legibles, 2 de ellos corresponden a la vigencia 2017 es decir emitidos con posterioridad al año gravable 2016 objeto del litigio, en una cuantía de COP\$576.280.260 y COP\$113.974.984 (visibles a folios nros. 174 y 175 de la demanda con fecha lateral de recibido del 2 de febrero del 2017)».

¹² Índice 21 de SAMAI del Tribunal Administrativo de Cundinamarca.



discordancias entre los contratos aportados-, ni se acredita el cumplimiento de los requisitos de las deducciones.

Procede la sanción por inexactitud, porque se declararon costos inexactos, sin que de las pruebas del proceso se pueda inferir una diferencia de criterios.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante** interpuso recurso de apelación, bajo los siguientes argumentos¹³:

El *a quo* valoró indebidamente las pruebas del proceso y pasó por alto que la sociedad tomó como deducible el 36,27 % de la totalidad de las erogaciones por concepto del impuesto social a los explosivos y las liquidaciones laborales, que corresponde a su participación real, y se probó mediante: *i)* contratos de explotación minera conjunta; *ii)* estados financieros de los periodos 2015 y 2016; *iii)* recibos del impuesto social a los explosivos; *iv)* certificado de revisor fiscal; *v)* comprobantes contables; *vi)* conciliación fiscal del periodo 2016 y, *vii)* documento que describe el procedimiento interno del cálculo CATE para establecer los porcentajes de participación de la asociación.

Si bien en los contratos mineros se estableció un porcentaje de 50 % para cada sociedad, esta compañía no participó en la totalidad de sectores explorados, por lo que esa no es la participación final. Además, la jurisprudencia¹⁴ en procesos con identidad fáctica y de partes, precisó que el impuesto social sobre los explosivos es deducible *-al igual que otros impuestos no enunciados en el artículo 115 del ET-*, por cumplir con los requisitos del artículo 107 del ET.

El Tribunal inobservó que la contabilidad es prueba a favor de la compañía, y que las pérdidas entre 2015 y 2016 ascendieron a un 47,29 %, lo que hacía inviable económicamente mantener a la totalidad de los trabajadores y derivó en despidos con las correspondientes indemnizaciones. Se impuso una carga innecesaria al proponer la utilización de estudios técnicos en un plazo extendido para certificar la situación financiera negativa de la sociedad, pasando por alto que las decisiones adoptadas respondieron a circunstancias urgentes y obligatorias en el mercado.

Como los costos están probados, no hay tipicidad ni antijuridicidad en la sanción; además existe una diferencia de criterios respecto de la interpretación de la norma.

TRÁMITE PROCESAL DE SEGUNDA INSTANCIA

El recurso se admitió por auto de 28 de octubre de 2024¹⁵, sin pronunciamiento frente a este. Al ser innecesaria la práctica de pruebas en segunda instancia no se corrió traslado para alegar *-nums. 4 y 5, art 247 del CPACA-*. El Ministerio Público no conceptuó.

¹³ Índice 24 de SAMAI del Tribunal Administrativo de Cundinamarca

¹⁴ Citó las sentencias del 9 de mayo de 2024, Exp. 27038 CP Myriam Stella Gutiérrez Argüello, del 21 de marzo de 2024, Exp. 26307, CP Wilson Ramos Girón, del 31 de agosto de 2023 y 17 de marzo de 2022, Exps. 27049 y 25422 CP Milton Chaves García, del 10 de marzo de 2022, Exp. 25695 CP Stella Jeannette Carvajal Basto, del 2 de diciembre de 2021 y 8 de octubre de 2020, Exps. 25512 y 22373 CP Julio Roberto Piza Rodríguez.

¹⁵ Índice 6 de SAMAI



CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se decide sobre la legalidad de los actos administrativos que modificaron la declaración del impuesto sobre la renta presentada por Cerrejón Zona Norte SA - CZN SA, por el año gravable 2016.

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la demandante y apelante única, corresponde establecer si proceden los costos por concepto de pagos del impuesto social a los explosivos e indemnizaciones laborales, y si hay lugar a imponer sanción por inexactitud.

Se advierte que, en casos con identidad fáctica y jurídica entre las mismas partes, la Sección se pronunció en diferentes providencias¹⁶ que, en lo pertinente, se reiteraran.

El Tribunal consideró improcedentes los costos debatidos, porque no se probó el porcentaje de participación de la actora en el contrato de asociación suscrito con Carbones Cerrejón Limited, las erogaciones a este imputadas, ni el cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 107 del ET.

Por su parte, la actora afirmó que el *a quo* valoró indebidamente las pruebas del proceso, porque anexó un informe explicativo sobre cómo realizó el cálculo para determinar el porcentaje de participación de cada compañía, y un certificado de revisor fiscal, el cual evidenció que este porcentaje es del 36,27 %. Que las indemnizaciones a trabajadores se requerían para aminorar la crisis económica que atravesaba la compañía, siendo esto necesario y proporcional para continuar con la actividad generadora de renta, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 107 del ET.

En ese contexto, se reitera que¹⁷, en ejercicio de las facultades de fiscalización la Administración puede verificar la realidad de los hechos económicos declarados, y controvertir y desvirtuar la realidad de los documentos aportados como prueba de costos y deducciones, con lo cual, la carga demostrativa corre por cuenta de la contribuyente. Así, en el procedimiento administrativo la autoridad fiscal debe comprobar la realidad de los hechos registrados en los denuncios privados, y el declarante controvertir los hallazgos derivados del ejercicio de las facultades de fiscalización. Por ello, una vez desvirtuados por la Administración los datos declarados, a los contribuyentes, como directos interesados, les asiste la carga de aportar las pruebas que soporten los conceptos fiscales rechazados.

En el expediente está demostrado lo siguiente:

- La demandante suscribió un contrato de asociación con Carbones del Cerrejón Limited¹⁸, con la finalidad de explotar la «Zona Norte». Allí se estableció, en su cláusula cuarta, que los porcentajes de participación serían aquellos descritos en los «Contratos Mineros».
- Debido a este acuerdo las partes pactaron que se llevaría a cabo la exploración y explotación de los siguientes contratos mineros:

¹⁶ Entre otras, sentencias del 9 de mayo de 2024 exp. 27038 CP Myriam Stella Gutiérrez Argüello, del 21 de marzo de 2024 exp. 26307 CP Wilson Ramos Girón, del 27 de marzo de 2025, del 31 de agosto de 2023 y 17 de marzo de 2022, exps. 28081, 27049 y 25422 CP Milton Chaves García, del 10 de marzo de 2022 exp. 25695 CP Stella Jeannette Carvajal Basto, del 2 de diciembre de 2021 y 8 de octubre de 2020, exps. 25512 y 22373 CP Julio Roberto Piza Rodríguez.

¹⁷ Entre otras, sentencias del 12 de junio de 2019, exp. 23007, CP. Milton Chaves García; del 30 de octubre de 2019, exp. 22884, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto; del 25 de abril de 2018 y 18 de julio de 2019, exp. 21088 y 22899 respectivamente, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez; y del 28 de noviembre de 2019, exp. 23071, CP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

¹⁸ Índice 2 de SAMAI del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, páginas 13 7 a 146



CONTRATO MINERO	CÓDIGO REGISTRO MINERO NACIONAL ACTUAL	CÓDIGO REGISTRO MINERO NACIONAL ANTERIOR	APORTE MINERO O PROPIEDAD PRIVADA	VIGENCIA DEL CONTRATO MINERO
CONTRATO DE ASOCIACIÓN	GAHC-01	90-00995-00059-05-00389	0059 ANTES 398 A	Febrero 26 de 2034
CONTRATO DE PATILLA	HBSK-01	01-00229-22739-05-00389-04	22739	Octubre 26 de 2034
CONTRATO DEL CERREJÓN CENTRAL	GBIJ-02	92-00479-00195-05-00011-08	RECONOCIMIENTO DE PROPIEDAD PRIVADA RPP-11 DE LA COMUNIDAD DE EL CERREJÓN	Julio 3 de 2022
CONTRATO DE OREGANAL	GBSC-02	92-00424-00232-05-19571-04	00232	Junio 10 de 2020

En ese mismo acuerdo se pactó que «CZN S.A es el actual titular temporal de los derechos de explotación minera del área de la Zona norte de EL CERREJÓN en asociación con CERREJÓN y de Patilla en consorcio con CERREJON», lo cual evidencia que, si bien el contrato está estructurado para la exploración y explotación de cuatro zonas con su respectivo contrato minero -en donde se pactó una participación del 50% para cada compañía-, CZN solo participa dentro de los contratos GAHC-01 y HBSK-01 (contrato de asociación y contrato patilla respectivamente) y que el operador de los contratos es Carbones del Cerrejón Limited.

- Las asociadas suscribieron un Acuerdo de Integración en el marco de los artículos 104 y 352 de la Ley 685 de 2001¹⁹, que ratifica que Carbones del Cerrejón Limited funge como operador de la totalidad de las áreas mineras y establece los lineamientos técnicos de la operación.
- Se creó el «Procedimiento Para el Cálculo del Porcentaje de Distribución de Ingresos, Costos y Gastos Mensuales entre Carbones del Cerrejón Limited y Cerrejón Zona Norte S,A (CATE)», el cual definió el procedimiento para la distribución de los costos y gastos mensuales relacionados con la operación conjunta. Allí explicó que, de acuerdo con las concesiones y a la ubicación de tajo, la **participación en los tajos** se repartiría así²⁰:

	CDC Limited	CZN S.A.	TOTAL X TAJO
TAJOS NORTE (Puente, puente West, Tabaco, Expanded West Pit, Annex)	50%	50%	100%
TAJO PATILLA	50%	50%	100%
TAJOS COMUNIDAD (Comuneros – Patilla Comunidad, Tajo 100)	100%	0%	100%
TAJO OREGANAL	100%	0%	100%

Se indicó que cada tajo permite conocer el porcentaje de BCMs, que es el volumen de material total removido, que en el caso de CZN será el 50 % de los tajos del norte y el 50 % de los tajos de padilla, a diferencia de CD, quien tendría el 50 % de los tajos del norte, el 50 % de los tajos de patilla y el 100 % de los tajos de Comunidad y Oreganal.

También explicó que los **porcentajes de distribución** de ingresos, costos y gastos mensuales resultan de dividir el material total removido calculado para cada compañía entre el total del material total removido en el mes, obteniendo así para el periodo 2016 un porcentaje de participación del 31.18 % a cargo de la compañía demandante Carbones Zona Norte S.A.

- El 27 de julio de 2020, el revisor fiscal certificó²¹ aspectos contables relacionados con: i) el saldo pasivo por regalías; ii) el costo mensual de las toneladas producidas y exportadas -sin distinción sobre el tipo de costo-; iii) las demoras en puerto de desembarque y gastos financieros; iv) las

¹⁹ Índice 2 de SAMAI del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, páginas 146 a 169.

²⁰ Índice 2 de SAMAI del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, páginas 171 a 172

²¹ Folios 314 y 315 de los Antecedentes Administrativos.



indemnizaciones laborales PTCS y MPT; v) el impuesto a las ventas por compra de maquinaria pesada; vi) los costos operacionales y, vii) las operaciones con INDUMIL.

- En la cuenta 145501 se contabilizaron operaciones por conceptos de «Impuesto Social Explosivos», «Compra de Detonadores» y en la cuenta 710105 operaciones por concepto de «Reembolso de Distribución de Costos»²².
- Se aportaron recibos de caja del periodo 2016, a nombre de Carbones del Cerrejón Limited, por concepto de «Impto Social Mun y Epl»²³.

Del análisis en sana crítica de las pruebas del proceso, se evidencia que Carbones del Cerrejón Limited ejecutaba otros contratos mineros en la zona del Cerrejón, aparte de los que operaba en conjunto con CZN, lo cual explica el porqué de las divergencias entre los porcentajes de tajo pactados en los contratos mineros -correspondientes al 50 % en los contratos de Patilla y Norte- y el porcentaje de ingresos, costos y gatos reportado por la demandante.

Se probó la asociación entre Carbones del Cerrejón Limited -operadora- y Cerrejón Zona Norte, con el objeto de explorar y explotar las zonas de «Cerrejón Norte y Patilla», y que por esto las facturas de pago del impuesto social a los explosivos se expidieron a la operadora, sin que se pueda desconocer el acuerdo interno que permite que, tanto las utilidades como las erogaciones -que incluyen costos por impuestos- se manejen de manera proporcional y que, en consecuencia, cada una de las compañías pueda reportar su porción de ingresos, costos y gastos en su declaración individual.

Al respecto, la Sala reitera lo expuesto en un caso entre las mismas partes, pero relacionado con el impuesto sobre las ventas, en el que concluyó²⁴ que «no avala el razonamiento del tribunal según el cual el menor porcentaje en que participó la actora en la expensa desacreditó que fuera parte de la operación conjunta, dado que la contribuyente explicó que se debió a que el servicio también se prestó respecto a la operación exclusiva de la operadora minera, de ahí que esta debiera asumir un mayor valor de la erogación, como lo certificó el revisor fiscal”».

Asimismo, el «Procedimiento Para el Cálculo del Porcentaje de Distribución de Ingresos, Costos y Gastos Mensuales entre Carbones del Cerrejón Limited y Cerrejón Zona Norte SA (CATE)²⁵», definió el procedimiento para la distribución de los costos y gastos mensuales relacionados con la operación conjunta. Explicó que los porcentajes de distribución de ingresos, costos y gastos mensuales resultan de dividir el material total removido calculado para cada compañía entre el total del material total removido en el mes, obteniendo para el periodo 2016 un porcentaje de participación del 31.18 % a cargo de la demandante Carbones Zona Norte SA, así:

Area/Contrato	MES			
	Material total removido (Miles)	Dist.	CDC Limited	CZN S.A
Zona Norte LLC	5,210	26.11%		
Zona Norte CZN	5,210	26.11%	26.11%	26.11%
Patilla LLC	1,012	5.07%		
Patilla CZN	1,012	5.07%	5.07%	5.07%
Sur LLC	7,511	37.64%	37.64%	
TOTAL	19,955	100%	68.82%	31.18%

²² Folios 323 y 323 de los Antecedentes Administrativos.
²³ Índice 2 de SAMAI del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, páginas 174 a 189.
²⁴ Sentencia de 25 de julio de 2024, exp. 27982, C.P. Wilson Ramos Girón.
²⁵ Aportado como Anexo F de la demanda



Si bien el informe sobre el método para calcular la participación de las compañías fue presentado con la demanda, es criterio de la Sala que la parte demandante puede presentar nuevas pruebas o mejorar las aportadas en la actuación administrativa²⁶ en esa etapa procesal, pues no existe impedimento para apreciar pruebas diferentes a las analizadas por la Administración²⁷ siempre que se alleguen en las oportunidades procesales previstas en el artículo 212 del CPACA²⁸.

En suma, los porcentajes de participación eran determinables mediante los contratos de asociación y de minería, en conjunto con los recibos de pago del impuesto social a los explosivos, el informe para el cálculo del porcentaje de distribución de ingresos, costos y gastos mensuales y la contabilidad aportada, la cual, a su vez, da cuenta de la erogación incurrida por CZN tanto para efectos del el pago del impuesto social a los explosivos como para las expensas relacionadas con las conciliaciones laborales.

Sobre el costo por pagos del impuesto social a los explosivos, la Sala²⁹ estableció que para CZN es procedente, por tratarse de una erogación obligatoria que se causa al momento de la adquisición de la voladura que utiliza para la extracción del carbón *-hulla bituminosa térmica-*, con fundamento en el artículo 107 del ET.

Entonces, la relación de causalidad con la actividad productora de renta no es discutible, porque se estableció que el material volátil es un elemento de uso común en las actividades mineras para la extracción del carbón, lo que implica incurrir en la obligación de pagar el impuesto social a los explosivos que se causa por la adquisición del agente de voladura vendido por INDUMIL, que por demás es necesario y proporcional, pues responde al pago de un tributo con una tarifa de rango legal.

En cuanto al costo por pagos de indemnizaciones laborales, se observa que en los actos acusados la DIAN no controvertió la contabilización de dicho componente, *-pues en la liquidación oficial señaló la existencia del certificado del revisor fiscal en lo relacionado con las cuentas de registro de las indemnizaciones³⁰-*; por el contrario, se limitó a debatir la titularidad de estas erogaciones, la necesidad y su relación con la actividad generadora de renta.

Los estados financieros aportados con la demanda dan cuenta que, para el periodo julio a diciembre de 2015, la compañía tuvo pérdidas de \$14.605.860³¹, situación que se mantuvo en el primer semestre del 2016, que arrojó pérdidas por \$21.514.033 y un total de resultado integral del periodo negativo en \$195.447.041³². Además, se encuentran las actas de conciliación emitidas por el Despacho de Inspección de Trabajo de la Dirección Territorial de la Guajira del Ministerio de Trabajo, en las que Carbones del Cerrejón Limited comparece en calidad de empleador *-en asociación con Carbones Zona Norte-* y se acordaron los montos a pagar por concepto de terminación del contrato laboral³³.

Pues bien, el artículo 107 del ET establece que son deducibles las erogaciones realizadas en el periodo gravable, siempre que tengan relación de causalidad con la

²⁶ Sentencias del 4 de abril de 2019, exp 22331, CP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez; del 13 de octubre de 2016, exp. 22165, CP. Martha Teresa Briceño de Valencia; del 6 de agosto de 2015, exp. 20130, CP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez y del 16 de septiembre de 2010, exp. 17101, CP: William Giraldo Giraldo

²⁷ Sentencia del 6 de agosto de 2015, exp. 20130, CP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez

²⁸ Sentencia del 21 de octubre de 2021, exp 25285, C.P Milton Chaves García

²⁹ Sentencias del 9 de mayo de 2024, exp. 27038, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello y del 27 de marzo de 2025 exp. 28081 CP Milton Chaves García.

³⁰ Página 43 de la Liquidación Oficial de Revisión 9000005 del 16 de junio de 2021

³¹ Anexo I de la demanda.

³² *Ibidem*.

³³ Anexo H de la demanda



actividad generadora de renta, sean necesarias y proporcionales, y estén probadas con criterio comercial, considerando las erogaciones acostumbradas en cada actividad.

Al efecto, la Sentencia de Unificación 2020CE-SUJ-4-005 del 26 de noviembre de 2020³⁴, fijó como regla de decisión que: *«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 sea determinante a efectos de establecer el nexo causal (regla 1.^a). Señaló que 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). Todo, sin perjuicio de que el interesado deba efectuar las demostraciones pertinentes a cada caso (regla 4.^a).

De lo anterior se evidencia que la actora acreditó los requisitos de causalidad, necesidad y proporcionalidad previstos en el artículo 107 del ET, porque acreditó que los trabajadores indemnizados desarrollaban labores relacionadas con la actividad generadora de renta *-al desempeñar cargos tales como superintendente, técnico, jefe de división, auxiliar, entre otros-*, la situación financiera era negativa en el periodo revisado y las indemnizaciones correspondieron a un acuerdo conciliatorio entre las partes. Esta información se respalda con el certificado de revisor fiscal que afirmó:

«5. De acuerdo con los registros contables y libros oficiales de la compañía las siguientes cuentas presentan el siguiente saldo a 31 de diciembre de 2016:

Cuenta	Concepto	Valor contable (COP)
9361001180	Indemnizaciones laborales PTCS	7.806.789.073
9361001181	Indemnizaciones laborales MPT	11.140.292.585

Cabe aclarar que la acreditación de una situación financiera negativa no es un requisito para demostrar la necesidad de la deducción, pues los acuerdos conciliatorios tuvieron como fin evitar que dicha situación se materializara.

Por lo expuesto, la actora probó los costos discutidos, y que por ende no se configuraron las conductas reprochadas por el artículo 647 del ET, siendo inaplicable la sanción.

En consecuencia, se revocará la sentencia apelada y, en su lugar, se declarará la nulidad de los actos acusados. A título de restablecimiento del derecho se declarará en firme la declaración del impuesto de renta del periodo 2016 presentada por la actora.

De conformidad con lo previsto en los numerales 1 y 8 del artículo 365 del CGP³⁵, aplicable por remisión expresa del artículo 188 del CPACA³⁶, y teniendo en cuenta el criterio de la Sala, no se condenará en costas *-gastos del proceso y agencias en derecho-*, toda vez que no está probada su causación.

³⁴ Expediente 21329 CP Julio Roberto Piza Rodríguez

³⁵ Código General del Proceso «Art. 365. *Condena en costas. En los procesos y en las actuaciones posteriores a aquellos en que haya controversia en la condena en costas se sujetará a las siguientes reglas: 1. Se condenará en costas a la parte vencida en el proceso, o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación, casación, queja, súplica, anulación o revisión que haya propuesto. Además, en los casos especiales previstos en este código. (...) 8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación.*»

³⁶ «Art. 188. *Condena en costas. Salvo en los procesos en que se ventile un interés público, la sentencia dispondrá sobre la condena en costas, cuya liquidación y ejecución se regirán por las normas del Código de Procedimiento Civil.*»



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

FALLA

1.- REVOCAR del 5 de julio de 2024 proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B. En su lugar, se dispone:

*«**Declarar** la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión 9000005 del 16 de junio de 2021, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes, y de su confirmatoria, la Resolución 004920 del 17 de junio de 2022, expedida por la Subdirección de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN.*

*A título de restablecimiento **declarar** en firme la declaración del impuesto de renta y complementarios del periodo 2016 presentada por Cerrejón Zona Norte SA - CZN SA».*

2.- Sin condena en costas.

Notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase. La anterior providencia se estudió y aprobó en sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)

WILSON RAMOS GIRÓN
Presidente

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)

LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO