

IMPEDIMENTO DE CONSEJERO DE ESTADO POR HABER CONOCIDO DEL PROCESO EN INSTANCIA ANTERIOR – Configuración

[L]a magistrada Stella Jeannette Carvajal Basto manifestó impedimento para conocer del presente proceso, con fundamento en el numeral 2° del artículo 141 del Código General del Proceso. La Sala declarará fundado el impedimento, pues la magistrada Stella Jeannette Carvajal Basto conoció, en primera instancia, del proceso de la referencia, en calidad de magistrada del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, y fue ponente de la sentencia apelada (...) En consecuencia, la magistrada Stella Jeannette Carvajal Basto queda separada del conocimiento del presente asunto.

FUENTE FORMAL: LEY 1564 DE 2012 (CÓDIGO GENERAL DEL PROCESO) - ARTÍCULO 141 NUMERAL 2

FACULTAD DE REVISIÓN DE LA LIQUIDACIÓN OFICIAL DE CORRECCIÓN – Término para ejercerla. Reiteración de jurisprudencia. Es el general de dos años, porque el artículo 589 del Estatuto Tributario no establece un término especial / TÉRMINO PARA EJERCER LA FACULTAD DE REVISIÓN SOBRE LA LIQUIDACIÓN OFICIAL DE CORRECCIÓN – Contabilización. Reiteración de jurisprudencia. Se cuenta desde la fecha de la corrección, esto es, a partir de la fecha de expedición de la liquidación de corrección / LIQUIDACIÓN OFICIAL DE CORRECCIÓN – Término de firmeza. Es el general de dos años porque el artículo 589 del Estatuto Tributario no establece uno especial

En relación con la facultad de revisión en cabeza de la DIAN, el artículo 589 del ET prevé que la corrección de las declaraciones no impide tal facultad, la cual se cuenta a partir de la fecha de la corrección o del vencimiento de los 6 meses siguientes a la solicitud, según el caso. Sobre el término para ejercer la facultad de revisión frente a las liquidaciones oficiales de corrección a que se refiere el artículo 589 del ET, esta Sala ha considerado que al no haber sido definido un término específico por el artículo 589 del ET, se debe atender el previsto en el artículo 714 del ET (antes de ser modificado por el artículo 277 de la Ley 1819 de 2016), esto es, 2 años. En este caso, el término para ejercer la facultad de revisión se cuenta desde la fecha de la corrección, esto es, a partir de la fecha de expedición de la liquidación de corrección. Entonces, si la liquidación de corrección queda en firme porque operó el término de firmeza general del artículo 714 ET, la administración no podría ejercer la facultad de revisión, justamente por estar legalmente en firme y ser inmodificable. Aplicado lo anterior al caso de CZN, se tendría que la remisión expresa que hace el artículo 588 del ET al artículo 589 del mismo Estatuto, lleva a considerar que el término general de firmeza de la declaración de renta de 2 años previsto en el artículo 714 del ET (antes de ser modificado por el artículo 277 de la Ley 1819 de 2016), debe contarse desde la fecha de expedición de la liquidación oficial de corrección, que reemplazó la declaración de renta presentada por CZN el 23 de abril de 2008. Por lo tanto, al haber notificado la DIAN el requerimiento especial a CZN antes de que hubieren transcurrido 2 años contados desde la fecha de expedición de la liquidación oficial de corrección, el cargo sobre firmeza de la declaración no está llamado a prosperar en favor de CZN.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 588 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 589 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 714

NOTA DE RELATORÍA: Sobre la firmeza y la facultad de revisión de la liquidación oficial de corrección se reitera el criterio expuesto por la Sección Cuarta del Consejo de Estado en la sentencia de 15 de septiembre 2016, radicado 25000-23-

27-000-2012-00524-01(20194), C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, reiterada en sentencia de 22 de febrero de 2018, radicado 68001-23-33-000-2014-00183-01(21678), C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

HECHO GENERADOR DEL IMPUESTO - Aspecto temporal. Permite determinar el momento en que se realiza el hecho generador / HECHO GENERADOR DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y COMPLEMENTARIOS - Aspecto temporal. Al tratarse de un impuesto de periodo, la normativa aplicable prevé unidades de tiempo que permiten determinar su producción, correspondiendo la fracción de tiempo al periodo impositivo / IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y COMPLEMENTARIOS - Período impositivo. Corresponde al año calendario que comienza el 1 de enero y termina el 31 de diciembre / CAUSACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y COMPLEMENTARIOS – Normativa aplicable. Se aplica la vigente al momento del nacimiento de la obligación tributaria, esto es, al 31 de diciembre del respectivo año o periodo gravable

En relación con la aplicación retroactiva e indebida del Decreto Reglamentario 1282 de 2008 alegada por CZN, en primer lugar, es preciso tener en cuenta el marco normativo aplicable al caso concreto, partiendo de la normativa que se encontraba vigente al momento del nacimiento de la obligación tributaria para efectos del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2007, esto es, a 31 de diciembre de 2007. En este sentido, es indispensable tener en cuenta los elementos propios del hecho generador, y especialmente el relacionado con el aspecto temporal, en la medida en que permite determinar el momento en que se realiza el hecho generador. En el caso del impuesto sobre la renta, al tratarse de un impuesto de periodo, la normativa aplicable prevé unidades de tiempo que permiten determinar su producción, correspondiendo entonces la fracción de tiempo al período impositivo. A este respecto, el artículo 1 del Decreto Reglamentario 187 de 1975 (compilado actualmente en el artículo 1.6.1.5.7. del Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016) prevé como regla general que el año, período o ejercicio imponible en materia del impuesto sobre la renta, es el mismo año calendario que comienza el 1 de enero y termina el 31 de diciembre. Así, al finalizar el año calendario se da el momento en que el aspecto temporal se integra con los demás elementos que conforman el hecho generador, se causa el impuesto y ocurre, en consecuencia, el nacimiento de la obligación tributaria con la correspondiente aplicación de la ley vigente a esa fecha.

FUENTE FORMAL: DECRETO REGLAMENTARIO 187 DE 1975 – ARTÍCULO 1 / DECRETO REGLAMENTARIO 1282 DE 2008 /G DECRETO ÚNICO REGLAMENTARIO 1625 DE 2016 – ARTÍCULO 1.6.1.5.7

CAUSACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y COMPLEMENTARIOS - Normativa aplicable. Se aplica la vigente al momento del nacimiento de la obligación tributaria, esto es, al 31 de diciembre del respectivo año o periodo gravable / INGRESOS POR VENTA DE MINERALES – Determinación / IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y COMPLEMENTARIOS – Base gravable. Incidencia de la determinación del precio de venta de las exportaciones de minerales / BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y COMPLEMENTARIOS – Inexistencia de la determinación del precio de venta de minerales / CUESTIONAMIENTO SOBRE LA DETERMINACIÓN DE LA BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y COMPLEMENTARIOS – Improcedencia con base en la aplicación de normas y actos expedidos con posterioridad a la causación del tributo / DETERMINACIÓN DE LOS ELEMENTOS CONFIGURADORES DEL IMPUESTO

SOBRE LA RENTA Y COMPLEMENTARIOS – Normativa aplicable. Se aplica la normativa vigente al momento de la causación del tributo, esto es, a 31 de diciembre del respectivo año o periodo gravable

[S]e tiene que la normativa vigente al momento de causación del impuesto de renta correspondiente al año gravable 2007, esto es a 31 de diciembre de 2007, era la que debía aplicar CZN para proceder a la determinación de su impuesto y al cumplimiento de sus obligaciones sustanciales y formales. En consecuencia, las disposiciones que resultaban aplicables para este fin eran las previstas de manera general en el Estatuto Tributario, y de manera específica, para lo relativo a la determinación de ingresos por venta de minerales, en el artículo 16 de la Ley 1111 de 2006 y en el Decreto Reglamentario 1697 del 16 de mayo de 2007. A este respecto, el artículo 16 de la Ley 1111 de 2006 establecía que el Ministerio de Minas fijaría el precio de venta de las exportaciones de minerales cuando estas superaran los USD\$100,000,000 al año, teniendo en cuenta los precios en términos FOB en puerto colombiano que pagaran los consumidores finales de los minerales. Adicionalmente, el Gobierno reglamentaría el procedimiento mediante el cual se daría aplicación a lo dispuesto en el artículo 16 de la Ley 1111 de 2006. En desarrollo de este mandato, el Gobierno expidió el Decreto 1697 de 2007, cuyo artículo 5 dispuso que para los exportadores obligados al régimen de precios de transferencia, sus ingresos por ventas de minerales a vinculados serían los que resultaran de la aplicación del precio fijado por el Ministerio de Minas. Para estos efectos, el Ministerio de Minas, previo recibo de la información prevista en el artículo 2 del Decreto 1697 de 2007, procedería a expedir el acto administrativo en donde se fijaría el precio de venta para cada exportador. Es preciso tener en cuenta que la fijación del precio correspondiente a los ingresos por ventas de minerales a vinculados por parte del Ministerio de Minas tenía una relación directa con la determinación del aspecto cuantitativo del hecho generador, pues tenía una incidencia directa en la determinación de la base gravable del impuesto de renta (...) En el caso concreto, se tiene que a 31 de diciembre de 2007, momento de causación del impuesto sobre la renta por el año gravable 2007 para CZN, el Ministerio de Minas aún no había expedido el acto administrativo mediante el cual se fijaba el precio de venta de minerales para el segundo semestre de 2007; esto solo vino a ocurrir de manera definitiva el 8 de septiembre de 2008 mediante la expedición de la Resolución 18-1499 (...) por parte del Ministerio de Minas. En este sentido, al momento de causación del impuesto, CZN no tenía como adelantar la comparación correspondiente al precio de venta de carbón a vinculados del exterior durante el segundo semestre de 2007, teniendo en cuenta el precio fijado por el Ministerio de Minas y los ingresos registrados por las ventas efectivamente realizadas, para fijar los ingresos que harían parte de la determinación de la base gravable del impuesto de renta del año gravable 2007. En consecuencia, ante la inexistencia de la determinación del precio de venta de minerales para el segundo semestre de 2007 por parte del Ministerio de Minas a 31 de diciembre de 2007, no era dable exigirle a CZN que aplicara el parámetro fijado en un acto administrativo posterior al momento de causación del impuesto, pues se reitera que para efectos de determinar los elementos configuradores del impuesto resultaba aplicable la normativa vigente al momento de su causación, esto es, al 31 de diciembre del año 2007. Por lo tanto, ante la inexistencia a 31 de diciembre de 2007 de la determinación del precio de venta de minerales para el segundo semestre de 2007 por parte del Ministerio de Minas, y ante la ausencia de cuestionamientos adicionales por parte de la DIAN sobre los ingresos reportados por CZN en su declaración de renta del año 2007 correspondientes a ventas de carbón a vinculados durante el segundo semestre de 2007, con base en la normativa vigente al momento de causación del impuesto, se tendría que los ingresos realizados y reportados por CZN por este concepto serían los llamados a

hacer parte de la base gravable del impuesto de renta por el año gravable 2007. En consecuencia, no le era dable a la DIAN cuestionar la determinación de la base gravable del impuesto de renta del año 2007 de CZN, en lo correspondiente al precio de venta de minerales por ventas a vinculados del exterior durante el segundo semestre de 2007, con base en la aplicación de normas y actos administrativos expedidos con posterioridad al 31 de diciembre de 2007

FUENTE FORMAL: LEY 1111 DE 2006 – ARTÍCULO 16 / DECRETO REGLAMENTARIO 1697 DE 2007 – ARTÍCULO 2 / DECRETO REGLAMENTARIO 1697 DE 2007 – ARTÍCULO 5 / RESOLUCIÓN 18-1499 MINISTERIO DE MINAS Y ENERGÍA

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Bogotá D. C., diez (10) de mayo de dos mil dieciocho (2018)

Radicación numero: 25000-23-37-000-2012-00488-01(20698)

Actor: CERREJÓN ZONA NORTE S.A.

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por las partes contra la sentencia del 25 de septiembre de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que aceptó las pretensiones de la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho instaurada contra la UAE DIAN.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 23 de abril de 2008, Cerrejón Zona Norte (CZN) presentó la declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2007.

El 14 de octubre de 2008, la sociedad actora presentó proyecto de declaración de corrección por medio del cual aumentó el saldo a pagar. En lo que interesa, CZN aumentó los ingresos gravados, con base en el ajuste derivado de la Resolución 18-1499 del 8 de septiembre de 2008, proferida por el Ministerio de Minas y Energía, que para el segundo semestre de 2007, fijó el precio mínimo de tonelada de carbón en USD\$52.35. La DIAN aceptó las correcciones propuestas por CZN mediante Liquidación Oficial de Corrección No. 312412008000014 del 27 de noviembre de 2008.

Por Requerimiento Especial No. 312382010000086 del 16 de noviembre de 2010, la DIAN propuso modificar la declaración de renta presentada por CZN por el año 2007, corregida mediante Liquidación Oficial de Corrección, para adicionar ingresos por concepto del ajuste de las exportaciones de carbón del segundo semestre de 2007, al precio mínimo fijado por el Ministerio de Minas y Energía aplicando el precio mínimo por tonelada a cada embarque de carbón de manera individual. Además, propuso el aumento del impuesto y la imposición de sanción por inexactitud.

Mediante Liquidación Oficial de Revisión No. 312412011000029 del 18 de julio de 2011, la DIAN modificó la Liquidación Oficial de Corrección No. 312412008000014 del 27 de noviembre de 2008. Puntualmente, se aumentaron los ingresos brutos operacionales en \$24.471.236.000, se aumentó el impuesto a cargo en \$8.320.221.000, y se impuso sanción por inexactitud de \$13.312.354.000.

La sociedad actora interpuso recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión.

Mediante Resolución 900.156 del 16 de agosto de 2012, la DIAN resolvió desfavorablemente el recurso de reconsideración interpuesto por CZN, y confirmó plenamente la liquidación oficial de revisión.

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

CZN radicó demanda en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo (CCA), en la cual formuló las siguientes pretensiones (fol.4):

Se declare la **nulidad** de los siguientes actos administrativos:

- La Liquidación Oficial de Revisión Número 312412011000029 de 18 de julio de 2011, por la cual la División de Gestión de Liquidación, de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de Bogotá, de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN-, modificó la declaración privada de renta del año gravable 2007 de CERREJÓN ZONA NORTE (CZN) e impuso sanción por inexactitud.
- La Resolución Número 900.156 de 16 de agosto de 2012, por la cual la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos, de la Dirección de Gestión Jurídica, de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN-, resolvió el recurso de reconsideración en el sentido de confirmar la referida liquidación oficial de revisión No. 312412011000029.

A título de **restablecimiento del derecho** solicito se declare en firme la declaración privada de renta del año gravable 2007, presentada el 23 de abril

de 2008 por CERREJÓN ZONA NORTE –CZN- con formulario electrónico No. 11065008332205 y autoadhesivo Número 91000053059739, modificada mediante Liquidación de Corrección No. 312412008000014 de 27 de noviembre de 2008.

La demandante citó como normas violadas los artículos 338 y 363 de la Constitución; 1, 26, 27, 260-1, 260-2, 588, 589, 705, 714, 647 y 742 del Estatuto Tributario (ET); 16 de la Ley 1111 de 2006; y los Decretos Reglamentarios 1697 de 2007, 1282 de 2008 y 4349 de 2004.

El concepto de violación de esas disposiciones se sintetiza así:

1- Presunta expedición irregular de los actos cuestionados

La sociedad actora alegó que la declaración de renta correspondiente al año gravable 2007 ya estaba en firme, pues el requerimiento especial no fue notificado dentro de los dos años siguientes a la presentación de tal declaración, de conformidad con los artículos 705 y 714 del ET. Que, en efecto, la declaración privada fue presentada el 23 de abril de 2008 y el requerimiento especial fue notificado el 18 de noviembre de 2010.

Adujo que el término de dos años no se cuenta desde la corrección de la declaración privada, efectuada el 27 de noviembre de 2008, puesto que esa corrección aumentó el saldo a pagar. Que en la normatividad tributaria no existe norma que amplíe el término de firmeza cuando la corrección aumenta el saldo a pagar o disminuye el saldo a favor.

Explicó que el artículo 588 del ET prevé que el término de firmeza solo se amplía en el caso de las correcciones que disminuyen el impuesto a cargo o aumentan el saldo a favor.

Manifestó que la corrección fue realizada porque el Ministerio de Minas y Energía, mediante Resolución 18-0809 del 30 de mayo de 2008, a su vez objeto de recurso de reposición resuelto mediante Resolución 18-1400 del 8 de septiembre de 2008, modificó de manera tardía el precio de la tonelada de carbón. Que el ministerio debía dictar ese acto a más tardar el 31 de enero de 2008, pero lo hizo cuatro meses después y, por ende, tuvo que corregirse la declaración privada de renta para asumir los precios determinados por el ministerio.

Informó que aportó oportunamente la información requerida para calcular el precio de la tonelada de carbón para el segundo semestre de 2007, pero que el Ministerio de Minas y Energía lo determinó tardíamente. Adujo que, siendo así, la corrección fue causada por demora de la propia administración y, por ende, no es procedente modificar la fecha de firmeza de la declaración privada.

Aseguró que fue desconocido el principio de colaboración armónica, toda vez que el precio del carbón no fue determinado antes del vencimiento del término para presentar la declaración de renta del año gravable 2007.

2- Aplicación retroactiva del Decreto Reglamentario 1282 de 2008 (indebida aplicación)

Explicó que los actos cuestionados están sustentados en el artículo 16 de la Ley 1111 de 2006 y en los Decretos Reglamentarios 1697 de 2007 y 1282 de 2008, que obligan a determinar el precio del carbón exportado según lo determinado por el Ministerio de Minas y Energía.

Alegó que la DIAN desconoció lo previsto en los artículos 363 y 338 de la Constitución Política, pues aplicó el Decreto 1282 de 2008 para efecto de definir el impuesto de renta del año gravable 2007. Que, en efecto, el impuesto en discusión se causó durante el año gravable 2007 y el Decreto Reglamentario 1282 fue expedido el 22 de abril de 2008.

Que, de hecho, el artículo 2 del propio el Decreto Reglamentario 1282 prevé que rige a partir de la publicación, esto es, a partir del 22 de abril de 2008.

3- Falsa motivación

La parte actora alegó que la DIAN aplicó indebidamente el precio fijado por el Ministerio de Minas y Energía.

Explicó que el artículo 5 del Decreto 1697 de 2007 señala que los ingresos por ventas de minerales a vinculados en el exterior serán los que resulten de la aplicación del precio fijado por el Ministerio de Minas y Energía. Que la metodología aplicada por CZN para corregir la declaración privada fue la siguiente:

Toneladas de carbón exportadas en el segundo semestre de 2007	6.491.343
Precio fijado por el Ministerio de Minas y Energía	USD\$52.35
Ingresos presuntos de exportaciones 2° semestre de 2007: USD\$339.821.806 convertidos a pesos con tasa contable promedio de los ingresos por exportaciones del periodo: USD\$=\$2.037,78.	\$692.484.079.933
Ingresos de exportación 2° semestre/07 declarados con base en registros contables	\$689.829.125.324
Mayor ingreso por exportaciones 2° semestre de 2007 incluidos en el proyecto de corrección	\$2.652.954.609

Dijo que, en los actos acusados, la DIAN tomó individualmente cada uno de los embarques y no el total de embarques del semestre y aplicó el precio fijado por el Ministerio de Minas y Energía como un precio mínimo para cada embarque.

Alegó que el cálculo efectuado por la DIAN es matemáticamente incorrecto y contrario a lo definido por el Ministerio de Minas y Energía en la Resolución 18-1499 de 2008. Que el ministerio estimó un precio promedio, pero la DIAN lo tomó como un precio mínimo para cada embarque, porque extrajo los embarques

vendidos a precios inferiores al promedio y calculó un ingreso presunto para tales operaciones, tomando las toneladas vendidas por debajo del promedio y lo multiplicó por ese precio. Que el error consiste en que, al ajustar solo los embarques vendidos por debajo del precio promedio, se desconoce que en el promedio también se deben tener en cuenta los embarques vendidos a precio superior.

Adujo que el precio promedio se debe aplicar conjuntamente al total de toneladas exportadas y no solo a los embarques que estuvieron por debajo de ese precio promedio. Que, de hecho, del cálculo realizado por el Ministerio de Minas y Energía para determinar el precio promedio, se evidencia que la actora calculó el precio de venta de forma adecuada, por cuanto el precio promedio real de venta fue de USD\$52.46 y el determinado fue de USD\$52.35.

4- Vulneración de normas constitucionales y legales (violación de las normas que establecen la base gravable)

La parte actora alegó que los actos cuestionados vulneraron los artículos 26 y 27 del ET, pues no determinaron la renta con base en los ingresos realizados, sino en supuestos estadísticamente incorrectos. Que la DIAN gravó ingresos que nunca se percibieron, puesto que se limitó a ajustar únicamente los embarques que fueron vendidos por debajo del precio fijado por el Ministerio de Minas y Energía.

Adujo que los actos cuestionados son contrarios a los artículos 260-1 y siguientes del ET, puesto que desconocen la validez del estudio de precios de transferencia del año 2007. Que, según el artículo 746 del ET, la declaración de precios de transferencia goza de presunción de veracidad y no fue desvirtuada por la DIAN.

Explicó que la DIAN no demostró que el margen de rentabilidad reportado por la actora en la declaración informativa de precios de transferencia estuviera por fuera del rango intercuartil generado a partir de información comparable con quince empresas dedicadas a la minería de carbón. Que, de hecho, el estudio de precios de transferencia evidenció que la actora obtuvo una rentabilidad superior a la del sector.

Manifestó que, según el estudio de precios de transferencia, el rango intercuartil de utilidades se encuentra entre el 5,079% y el 22,961%, con una mediana de 14,66%, pero la actora se ubicó en el 47,792%, esto es, muy por encima del cuartil superior. Que, siendo así, la DIAN no podía modificar el margen de utilidad de la actora, esto es, no podía aumentar el precio de venta de la tonelada de carbón.

Que, por lo demás, el estudio de precios de transferencia fue elaborado por una firma idónea.

Dijo que la DIAN interpretó indebidamente el artículo 16 de la Ley 1111 de 2006, pues esa norma no la autoriza para modificar el precio fijado por el Ministerio de Minas y Energía.

Que, en contra de lo afirmado por la administración en los actos cuestionados, la sentencia C-809 de 2007 de la Corte Constitucional no modificó la base gravable del impuesto de renta. Que la DIAN acude a esa sentencia ante la ausencia de una ley que la faculte para incluir ingresos ficticios.

5- Sanción por inexactitud

La sociedad actora adujo que no procede la sanción por inexactitud, por cuanto la adición de ingresos es improcedente y contraria a las normas que regulan el impuesto de renta y el régimen de precios de transferencia. Adicionalmente, no se configuró ninguna causal de inexactitud, en tanto los ingresos adicionados son inexistentes, no hubo omisión o falsedad en los datos declarados y la sanción no procede respecto de la aplicación del precio fijado por el Ministerio de Minas y Energía. Sostuvo que la declaración de renta de 2007 está debidamente sustentada en la declaración informativa de precios de transferencia y en la documentación comprobatoria, que la declaración fue presentada con la convicción de actuar de buena fe y conforme a derecho, y que cualquier eventual error en la declaración privada es derivada de la diferencia de criterios frente a la interpretación frente al Decreto 1282 de 2008, el artículo 16 de la Ley 1111 de 2006, el artículo 5 del Decreto Reglamentario 1697 de 2007 y los artículos 260-1 y 260-2 del ET.

6- Excepción de ilegalidad de los artículos 5 del Decreto 1697 de 2007 y 1 del Decreto 1282 de 2008

CZN formuló excepción de ilegalidad contra los artículos 5 del Decreto 1697 de 2007 y 1 del Decreto 1282 de 2008, pues, a su juicio, son contrarios al principio de legalidad en materia tributaria.

Alegó que dichas normas desconocen los artículos 338 de la Constitución Política y 26 del ET, toda vez que gravan ingresos no realizados. Que, en efecto, la reglamentación desconoce los ingresos efectivamente realizados por la actora y los sustituye por ingresos presuntos calculados con base en el precio fijado por el Ministerio de Minas y Energía.

Dijo que los decretos en cuestión también desconocen los artículos 260-1 y siguientes del ET relativos al régimen de precios de transferencia, pues los reemplaza por el sistema previsto en el artículo 16 de la Ley 1111 de 2006, sin existir autorización legal para hacerlo.

Contestación de la demanda

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos (fols. 445 a 478):

1- Firmeza de la declaración de renta del año gravable 2007

Explicó que el artículo 589 del ET prevé que las correcciones que aumentan el saldo a pagar o disminuyen el saldo a favor deben presentarse en el año siguiente al vencimiento del término para declarar, en los seis meses siguientes a la presentación de la corrección, la administración debe dictar liquidación oficial de corrección, y la facultad de revisión se cuenta a partir de la fecha de la corrección o desde el vencimiento del término de seis meses, según el caso.

Dijo que, en ese contexto, es claro que el término de firmeza (2 años) se cuenta desde la fecha de la corrección o desde el vencimiento del término de seis meses.

Manifestó que, en el caso concreto, el requerimiento especial fue oportunamente notificado a la sociedad actora, pues la liquidación de corrección fue expedida el 27 de noviembre de 2008, los dos años vencían el 27 de noviembre de 2010 y el requerimiento especial fue notificado el 18 de noviembre de 2010.

2- Aplicación retroactiva del Decreto 1282 de 2008

La DIAN alegó que era procedente aplicar el Decreto 1282 de 2008, pues se trata de una norma de procedimiento y no de una que defina los elementos de algún tributo. Que los decretos que fijan procedimientos son de aplicación inmediata.

Adujo que no existe duda de que el Decreto 1282 de 2008 es norma de procedimiento, por cuanto fue expedido en acatamiento de lo dispuesto en el artículo 16 de la Ley 1111 de 2006, que autorizó al Gobierno Nacional para reglamentar el procedimiento previsto en dicho artículo.

Explicó que, según el artículo 40 de la Ley 153 de 1887, las normas concernientes a la sustanciación y ritualidad de los procesos prevalecen sobre las anteriores y empiezan a regir de manera inmediata. Que, de hecho, en oficio 098673 del 30 de septiembre de 2007, con base en las sentencias C-655 de 2007 y C-809 de 2007, la DIAN advirtió que el artículo 16 de la Ley 1111 de 2006 y los decretos que lo reglamentan se aplican a las ventas efectuadas a partir del 1° de julio de 2007.

Alegó que el artículo 16 de la Ley 1111 de 2006 y los decretos que lo reglamentan son normas de control y de ninguna manera modifican aspectos sustanciales del impuesto de renta. Que el precio fijado por el Ministerio de Minas y Energía tiene como único fin comprobar que fueron debidamente declarados los ingresos obtenidos a 31 de diciembre de 2007.

3- Falsa motivación de los actos administrativos

La DIAN adujo que los actos cuestionados están debidamente sustentados en las pruebas recaudadas durante la actuación administrativa y en el artículo 16 de la Ley 1111 de 2006. Que, en efecto, mediante la Resolución 18-1499 del 8 de septiembre de 2008, el Ministerio de Minas y Energía fijó el precio de la tonelada de carbón en USD\$52.35 y, por consiguiente, los contribuyentes sometidos al régimen de precios de transferencia no podían vender carbón por debajo de ese precio.

Manifestó que los actos cuestionados se limitaron a ajustar los ingresos de la demandante por el año gravable 2007, en el sentido de tener en cuenta el precio mínimo fijado por el Ministerio de Minas y Energía. Que si bien el Ministerio utiliza una metodología, la DIAN debe aplicar el precio fijado como precio mínimo, tal y como lo prevé el artículo 1° del Decreto 1282 de 2008 y aplicarlo por tonelada, porque así se fijó el precio mínimo y es la medida que permite comparar cuantas toneladas estaban por debajo del mínimo.

Dijo que se limitó a adicionar ingresos por concepto de las toneladas de carbón vendidas por debajo del precio mínimo establecido por el Ministerio de Minas y Energía. Es decir, que había que ajustar el precio de cada tonelada vendida por debajo del precio mínimo.

4- Vulneración de normas constitucionales y legales

Manifestó que fue desde la Ley 1111 de 2006 que se determinó que los precios de venta de las exportaciones de minerales las establecía el Ministerio de Minas. Ante tal preceptiva debe entenderse que los precios establecidos por el Ministerio marcan un límite para los exportadores, para la determinación de los ingresos por exportaciones de minerales, lo cual en sana lógica significa que lo que se encuentre por debajo del mismo resulta contrario a la ley y por ende, tal irregularidad resulta cuestionable desde el punto de vista fiscal como lo sostienen los actos administrativos acusados.

Adujo que esa interpretación también se apoya en que el Decreto 1282 de 2008 indicó que el contribuyente debía declarar los ingresos que fueren superiores al precio mínimo fijado por el Ministerio de Minas y Energía.

Aseguró que no fue desconocido el régimen de precios de transferencia, pues, en todo caso, la actora estaba obligada a declarar los ingresos obtenidos por encima del precio mínimo fijado por el Ministerio de Minas y Energía, con independencia del precio establecido en el estudio de precios de transferencia.

5- Sanción por inexactitud

La DIAN alegó que la sanción por inexactitud es procedente, toda vez que demostró la omisión de ingresos en la declaración privada de renta del año gravable 2007. Que, en efecto, la actora omitió ajustar las ventas realizadas por debajo del precio fijado por el Ministerio de Minas y Energía.

Dijo que no existe diferencia de criterios, pues lo cierto es que la demandante desconoció las normas que la obligaban a ajustar los ingresos con base en el precio definido por el Ministerio de Minas y Energía.

6- Excepción de ilegalidad del Decreto 1697 de 2007

La DIAN explicó que el Decreto 1697 de 2007 no atenta contra el principio de legalidad tributaria, puesto que no define elementos del impuesto de renta.

Dijo que el Decreto 1697 de 2007 no contradice el artículo 16 de la Ley 1111 de 2006, pues se limita a cumplir el mandato de fijar el precio de venta de las exportaciones de carbón. Que, en efecto, el artículo 16 de la Ley 1111 de 2006 ordena que el Ministerio de Minas y Energía fije el precio de exportación del carbón mineral y el Decreto 1697 de 2007 se limita a fijar ese precio.

Manifestó que la Corte Constitucional, en la sentencia C-809 de 2007, determinó que el precio fijado por el Ministerio de Minas y Energía tiene incidencia en la determinación de la base gravable del impuesto de renta, pese a que el artículo 16 de la Ley 1111 de 2006 no fue incorporado al capítulo del impuesto de renta del ET.

Agregó que en la Gaceta del Congreso No. 527 del 9 de noviembre de 2006 se dejó claro que el artículo 16 de la Ley 1111 de 2006 tenía incidencia en la base gravable del impuesto de renta de los contribuyentes sometidos al régimen de precios de transferencia.

Adujo que la expresión “como mínimo” fue adicionada por el Decreto 1282 de 2008 al Decreto 1697 de 2007, como un parámetro de control relativo al régimen de precios de transferencia, esto es, con la finalidad de establecer si hubo o no evasión. Que de ninguna manera esa expresión modificó la base gravable del impuesto de renta.

Sentencia apelada

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, en sentencia del 25 de septiembre de 2013, resolvió (fol. 599):

PRIMERO. DECLARASE LA NULIDAD de la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412011000029 de 18 de julio de 2011 y la Resolución No. 900.156 de 16 de agosto de 2012, proferidas por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de Bogotá y la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, a través de las cuales modifica la Liquidación Oficial de Corrección No. 312412008000014 de 27 de noviembre de 2008, del impuesto de renta y complementarios del año gravable 2007, de la sociedad CERREJÓN ZONA NORTE S.A., identificada con NIT. 830.078.038-6.

SEGUNDO. A TÍTULO DE RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO, se declara en firme la Liquidación Oficial de Corrección No. 312412008000014 de 27 de noviembre de 2008, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de los Grandes Contribuyentes, correspondiente al impuesto sobre la renta y complementarios del año 2007 de la sociedad CERREJÓN ZONA NORTE S.A., identificada con NIT 830.078.038-6.

TERCERO. No se condena en costas, por las razones expuestas en la parte considerativa de esta providencia.

(...)

Al efecto el tribunal consideró que la declaración de corrección no quedó en firme, toda vez que la DIAN bien podía fiscalizarla en los dos años siguientes a la presentación. Que la actora no puede contabilizar el término de firmeza (2 años) a partir de la fecha de presentación de la declaración de renta (23 de abril de 2008), puesto que esa declaración fue reemplazada por la Liquidación Oficial de Corrección No. 312412008000014 del 27 de noviembre de 2008.

Dijo que el Decreto 1282 de 2008 y la Resolución 18-1499 de 2008 tenían efectos frente a la situación fiscal de la demandante, pues regían para el segundo semestre de 2007. Que, siendo así, no se evidenció la aplicación retroactiva del Decreto 1282 de 2008.

El tribunal advirtió que la discusión se centraba en determinar si era procedente ajustar los ingresos con base en la totalidad de las ventas del segundo semestre de 2007 o solo respecto de los cargamentos vendidos por debajo del precio fijado por el Ministerio de Minas y Energía. Frente a este punto, el tribunal concluyó que no le asistía razón a la DIAN en la adición de ingresos propuesta, por cuanto el precio fijado por el Gobierno, que correspondía a un precio promedio ponderado mínimo de todas las exportaciones en el segundo semestre de 2007, constituía la base sobre la cual se debían determinar los ingresos por la venta de minerales para el exportador, tal como lo expresaba el artículo 16 de la Ley 1111 de 2006.

Dijo que el precio fijado por el Ministerio de Minas y Energía debía tenerse en cuenta para todas las operaciones realizadas por la sociedad actora, ya que para la determinación del precio promedio, el contribuyente allegó a la autoridad ministerial, las cifras e informes requeridos sobre el precio de la venta de las exportaciones, los gastos en que incurrió al momento de vender la mercancía FOB puerto colombiano y el precio de venta al consumidor final.

Explicó que la posición asumida por la DIAN generó unos ingresos presuntos y, por ende, desconoció la realidad de los ingresos percibidos por la sociedad actora durante el segundo semestre de 2007.

Advirtió que la DIAN no demostró que el precio de venta del carbón estuviera por fuera de los límites previstos en el estudio de precios de transferencia. Que, además, la DIAN no desvirtuó la validez del estudio de precios de transferencia aportado por la sociedad actora.

Indicó que el procedimiento de ajuste realizado por la DIAN se asimiló al adelantado en los casos en que el contribuyente realizaba ventas por fuera de los rangos definidos en el estudio de precios de transferencia. Que esa metodología no era aplicable en el *sub lite*, puesto que no se trataba de determinar si las ventas

de carbón fueron realizadas a precios de mercado, sino para establecer si se respetó el precio promedio definido por el Ministerio de Minas y Energía.

Agregó que no era procedente condenar en costas a la DIAN, toda vez que el asunto discutido es de interés público. Que, en efecto, los litigios relacionados con tributos tienen interés público, pues se trata del recaudo de los recursos necesarios para el funcionamiento de los poderes públicos.

Salvamento de voto

La magistrada María Marcela del Socorro Cadavid Bringe salvó el voto, por las razones que se resumen a continuación:

Explicó que el artículo 1 del Decreto 1282 de 2008 señaló claramente que los ingresos por ventas de carbón a vinculados económicos se determinaban con base en el precio mínimo fijado por el Ministerio de Minas y Energía, pero sin perjuicio de la obligación de declarar los ingresos realizados cuando fueren superiores a ese precio mínimo.

Dijo que, por consiguiente, la DIAN tenía razón en ajustar únicamente el precio de las toneladas vendidas por debajo del precio mínimo fijado por el Ministerio de Minas y Energía.

Agregó que la sanción por inexactitud era improcedente, toda vez que la discusión era de carácter interpretativo.

Recurso de apelación

La DIAN apeló la sentencia del tribunal y señaló que el fallo de primera instancia debe ser revocado (fols. 604 a 618). A tal fin, explicó que el Decreto 1282 de 2008 prevé que el precio mínimo debe aplicarse por tonelada, pues esa medida permite establecer cuáles toneladas fueron vendidas por debajo de dicho precio. Que, además, esa norma prevé que el precio mínimo debe ajustarse sin perjuicio de los ingresos efectivamente realizados, cuando estos sean superiores al precio mínimo. Que, por consiguiente, el ajuste solo era procedente frente a las toneladas de carbón vendidas por debajo del precio mínimo.

Adujo que el Ministerio de Minas y Energía, en oficio del 25 de mayo de 2010, informó a la DIAN que el ajuste por precio mínimo no debe afectar los ingresos efectivamente realizados, esto es, los ingresos obtenidos por ventas realizadas por encima del aludido precio mínimo.

Dijo que la actora desconoce el principio de realización contable, que obliga a registrar los ingresos efectivamente recibidos, de conformidad con los artículos 27 y 28 del ET.

Manifestó que el contribuyente tiene la obligación de declarar los ingresos efectivamente recibidos y, en caso de desconocer esa obligación, la DIAN queda

habilitada para ejercer la facultad de fiscalización, prevista en los artículos 684 y siguientes del ET.

Alegó que si bien existe un precio mínimo de venta de carbón para el segundo semestre de 2007, eso no significa que el contribuyente no deba declarar las ventas realizadas por encima de dicho precio mínimo. Que admitir lo contrario deriva en que la sociedad contribuyente no tribute sobre los ingresos obtenidos por encima del precio mínimo fijado por el Ministerio de Minas y Energía.

Adujo que la sanción por inexactitud es procedente, por cuanto se ajusta a lo previsto en los artículos 260-10 y 647 del ET. Que, en efecto, al realizar el ajuste por promedio, la sociedad actora omitió declarar ingresos efectivamente realizados y disminuyó el impuesto a cargo. En este caso, consideró que no existe una diferencia de criterios, sino el desconocimiento por parte de la actora del precio mínimo fijado por el Ministerio de Minas y Energía y la omisión de ingresos efectivamente realizados durante el segundo semestre del año gravable 2007.

Por su parte, CZN interpuso recurso de apelación adhesiva contra la sentencia del tribunal. A tal fin, reiteró los cargos de la demanda en contra de los actos administrativos expedidos por la DIAN relacionados con la expedición irregular de los actos cuestionados (violación de los artículos 704 y 714 del ET), la aplicación retroactiva del Decreto Reglamentario 1282 de 2008 (indebida aplicación), la falsa motivación, la vulneración de los artículos 26, 27 y 260-1 y siguientes del ET, la improcedencia de la sanción por inexactitud, y la excepción de ilegalidad de los artículos 5 del Decreto 1697 de 2007 y 1 del Decreto 1282 de 2008.

Alegatos de conclusión

La DIAN reiteró los argumentos de la contestación a la demanda y del recurso de apelación y pidió que se revocara la decisión de primera instancia (fols. 664 a 686). Por su parte, CZN reiteró los argumentos expuestos en la demanda y en el recurso de apelación adhesiva (fols. 687 a 706).

Concepto del Ministerio Público

El Ministerio Público pidió que la Sala confirme la sentencia apelada (fols. 659 a 663). A tal fin consideró que cuando existe corrección a la declaración, el término de firmeza no puede contabilizarse desde el vencimiento del término para declarar, sino desde la corrección por mandato expreso del artículo 589 del ET. Explicó que en el *sub lite* no se configuró la firmeza de la declaración de renta, toda vez que el requerimiento especial fue notificado dentro de los dos años siguientes a la expedición de la liquidación oficial de corrección.

Adicionalmente, adujo que sí era procedente aplicar el Decreto 1282 de 2008, pues si bien fue expedido con posterioridad a la terminación del periodo gravable 2007, lo cierto es que la sociedad actora podía tenerlo en cuenta mediante la corrección de la declaración privada. Que, en efecto, una vez expedido ese decreto y la resolución que definió el precio mínimo, la actora corrigió la

declaración de renta del año gravable 2007. A este respecto, el Ministerio Público concluyó:

La administración no adicionó ingresos por conceptos distintos a los originados a partir de aplicar el “precio mínimo” (Decreto 1282 de 2008) a todos los ingresos.

De tal manera que no procedía que la administración examinara los ingresos que superaran el precio mínimo al que se refirió el Decreto 1282 de 2008, pero no la Ley 1111 de 2006 que solo otorgó facultades al ministerio de Minas para fijar el precio de venta, conceptos distintos y con efectos diferentes.

Debe tenerse en cuenta que la autorización otorgada en esa ley al gobierno fue para reglamentar el procedimiento relativo a determinar el precio de venta y el término de transición en que debía operar, no para regular ese precio de venta que el legislador se encargó de establecer, razón por la cual carece de sustento la inconformidad de la administración apelante.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1. Mediante oficio del 22 de febrero de 2018 (fol. 708), la magistrada Stella Jeannette Carvajal Basto manifestó impedimento para conocer del presente proceso, con fundamento en el numeral 2º del artículo 141 del Código General del Proceso.

La Sala declarará fundado el impedimento, pues la magistrada Stella Jeannette Carvajal Basto conoció, en primera instancia, del proceso de la referencia, en calidad de magistrada del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, y fue ponente de la sentencia apelada (fol. 566).

En consecuencia, la magistrada Stella Jeannette Carvajal Basto queda separada del conocimiento del presente asunto.

2. En los términos del recurso de apelación presentado por la DIAN y el recurso de apelación adhesiva presentado por CZN, la Sala decidirá sobre la sentencia de primer grado que accedió a las súplicas de la demanda relativas a la nulidad de los actos administrativos mediante los cuales la DIAN modificó la Liquidación Oficial de Corrección No. 312412008000014 del 27 de noviembre de 2008, del impuesto de renta y complementarios del año gravable 2007, de CZN.

De manera específica, la Sala debe determinar: (i) si hubo una expedición irregular del requerimiento especial bajo el entendido de que la declaración de renta correspondiente al año gravable 2007 presentada por CZN ya se encontraba en firme al momento de notificar dicho requerimiento; (ii) si hubo una aplicación retroactiva e indebida del Decreto Reglamentario 1282 de 2008; (iii) si los actos

administrativos expedidos por la DIAN incurrieron en violación de las normas que establecen la base gravable del impuesto de renta; (iv) si la motivación de los actos administrativos expedidos por la DIAN desconocen la Resolución 18-1499 de 2008 del Ministerio de Minas; (v) si es procedente la imposición de la sanción por inexactitud en caso de que se declare la legalidad de toda o parte de la actuación administrativa; y (vi) si es procedente la excepción de ilegalidad propuesta por CZN en relación con los Decretos 1697 de 2007 y 1282 de 2008.

3. El primer punto a analizar por la Sala está relacionado con el cargo sobre expedición irregular del requerimiento especial con violación de las disposiciones sobre firmeza de la declaración de renta, teniendo en cuenta que la declaración correspondiente al año gravable 2007 fue presentada por CZN el 23 de abril de 2008, que posteriormente fue objeto de corrección mediante Liquidación Oficial de Corrección del 27 de noviembre de 2008, y que el requerimiento especial expedido por la DIAN le fue notificado a CZN el 18 de noviembre de 2010.

La Sala observa que la declaración de renta correspondiente al año gravable 2007 fue corregida por CZN en aplicación del inciso 3° del artículo 588 del ET, según el cual cuando el mayor valor a pagar, o el menor saldo a favor, obedeciera a la rectificación de un error proveniente de diferencias de criterio o de apreciación entre las oficinas de impuestos y el declarante, relativas a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos que constaran en la declaración fueren completos y verdaderos, no habría lugar a aplicar la sanción por corrección. Para estos efectos, el contribuyente debía proceder a corregir siguiendo el procedimiento previsto en el artículo 589 del ET. En el caso de CZN, debido a la expedición de la Resolución 18-1499 del 8 de septiembre de 2008 por parte del Ministerio de Minas, con posterioridad a la fecha de presentación de la declaración de renta correspondiente al año gravable 2007 (23 de abril de 2008), CZN corrigió su declaración para ajustar la base gravable teniendo en cuenta el precio de venta de las exportaciones de carbón fijado por el Ministerio de Minas. En este caso, la corrección de la declaración generó un mayor valor a pagar para CZN y no hubo lugar a liquidar sanción por corrección.

Ahora bien, teniendo en cuenta la remisión expresa del inciso 3° del artículo 588 del ET, CZN procedió a corregir la declaración siguiendo el procedimiento previsto en el artículo 589 del ET, para lo cual presentó el proyecto de corrección correspondiente el 14 de octubre de 2008, a su turno aceptado por la DIAN mediante Liquidación Oficial de Corrección No. 312412008000014 del 27 de noviembre de 2008.

Teniendo en cuenta la remisión expresa que hace el inciso 3° del artículo 588 del ET al artículo 589 del mismo Estatuto, para efectos de adelantar el procedimiento de corrección de la declaración de renta para aumentar el saldo a favor del impuesto sin liquidar sanción por corrección, se deben seguir entonces las reglas previstas en el artículo 589 del ET. En relación con la facultad de revisión en cabeza de la DIAN, el artículo 589 del ET prevé que la corrección de las declaraciones no impide tal facultad, la cual se cuenta a partir de la fecha de la corrección o del vencimiento de los 6 meses siguientes a la solicitud, según el

caso. Sobre el término para ejercer la facultad de revisión frente a las liquidaciones oficiales de corrección a que se refiere el artículo 589 del ET, esta Sala ha considerado¹ que al no haber sido definido un término específico por el artículo 589 del ET, se debe atender el previsto en el artículo 714 del ET (antes de ser modificado por el artículo 277 de la Ley 1819 de 2016), esto es, 2 años. En este caso, el término para ejercer la facultad de revisión se cuenta desde la fecha de la corrección, esto es, a partir de la fecha de expedición de la liquidación de corrección. Entonces, si la liquidación de corrección queda en firme porque operó el término de firmeza general del artículo 714 ET, la administración no podría ejercer la facultad de revisión, justamente por estar legalmente en firme y ser inmodificable.

Aplicado lo anterior al caso de CZN, se tendría que la remisión expresa que hace el artículo 588 del ET al artículo 589 del mismo Estatuto, lleva a considerar que el término general de firmeza de la declaración de renta de 2 años previsto en el artículo 714 del ET (antes de ser modificado por el artículo 277 de la Ley 1819 de 2016), debe contarse desde la fecha de expedición de la liquidación oficial de corrección, que reemplazó la declaración de renta presentada por CZN el 23 de abril de 2008. Por lo tanto, al haber notificado la DIAN el requerimiento especial a CZN antes de que hubieren transcurrido 2 años contados desde la fecha de expedición de la liquidación oficial de corrección, el cargo sobre firmeza de la declaración no está llamado a prosperar en favor de CZN.

4. En relación con la aplicación retroactiva e indebida del Decreto Reglamentario 1282 de 2008 alegada por CZN, en primer lugar, es preciso tener en cuenta el marco normativo aplicable al caso concreto, partiendo de la normativa que se encontraba vigente al momento del nacimiento de la obligación tributaria para efectos del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2007, esto es, a 31 de diciembre de 2007. En este sentido, es indispensable tener en cuenta los elementos propios del hecho generador, y especialmente el relacionado con el aspecto temporal, en la medida en que permite determinar el momento en que se realiza el hecho generador. En el caso del impuesto sobre la renta, al tratarse de un impuesto de período, la normativa aplicable prevé unidades de tiempo que permiten determinar su producción, correspondiendo entonces la fracción de tiempo al período impositivo. A este respecto, el artículo 1 del Decreto Reglamentario 187 de 1975 (compilado actualmente en el artículo 1.6.1.5.7. del Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016) prevé como regla general que el año, período o ejercicio imponible en materia del impuesto sobre la renta, es el mismo año calendario que comienza el 1 de enero y termina el 31 de diciembre. Así, al finalizar el año calendario se da el momento en que el aspecto temporal se integra con los demás elementos que conforman el hecho generador, se causa el impuesto y ocurre, en consecuencia, el nacimiento de la obligación tributaria con la correspondiente aplicación de la ley vigente a esa fecha.

¹ Consejo de Estado, Sección Cuarta. Sentencia del 15 de septiembre de 2016, exp. 20194. C.P. Hugo Bastidas Bárcenas.

En este sentido, se tiene que la normativa vigente al momento de causación del impuesto de renta correspondiente al año gravable 2007, esto es a 31 de diciembre de 2007, era la que debía aplicar CZN para proceder a la determinación de su impuesto y al cumplimiento de sus obligaciones sustanciales y formales. En consecuencia, las disposiciones que resultaban aplicables para este fin eran las previstas de manera general en el Estatuto Tributario, y de manera específica, para lo relativo a la determinación de ingresos por venta de minerales, en el artículo 16 de la Ley 1111 de 2006 y en el Decreto Reglamentario 1697 del 16 de mayo de 2007. A este respecto, el artículo 16 de la Ley 1111 de 2006 establecía que el Ministerio de Minas fijaría el precio de venta de las exportaciones de minerales cuando estas superaran los USD\$100,000,000 al año, teniendo en cuenta los precios en términos FOB en puerto colombiano que pagaran los consumidores finales de los minerales. Adicionalmente, el Gobierno reglamentaría el procedimiento mediante el cual se daría aplicación a lo dispuesto en el artículo 16 de la Ley 1111 de 2006. En desarrollo de este mandato, el Gobierno expidió el Decreto 1697 de 2007, cuyo artículo 5 dispuso que para los exportadores obligados al régimen de precios de transferencia, sus ingresos por ventas de minerales a vinculados serían los que resultaran de la aplicación del precio fijado por el Ministerio de Minas. Para estos efectos, el Ministerio de Minas, previo recibo de la información prevista en el artículo 2 del Decreto 1697 de 2007, procedería a expedir el acto administrativo en donde se fijaría el precio de venta para cada exportador.

Es preciso tener en cuenta que la fijación del precio correspondiente a los ingresos por ventas de minerales a vinculados por parte del Ministerio de Minas tenía una relación directa con la determinación del aspecto cuantitativo del hecho generador, pues tenía una incidencia directa en la determinación de la base gravable del impuesto de renta. En este sentido, la Corte Constitucional consideró² que:

... la determinación del precio de venta de las exportaciones de minerales, permite a su vez fijar los ingresos que por este concepto perciben quienes se dedican a esta actividad económica. Ese elemento es uno de los factores de la base del impuesto sobre la renta, por lo que no resulta ajeno al régimen de este tributo, sino consustancial a él.

En el caso concreto, se tiene que a 31 de diciembre de 2007, momento de causación del impuesto sobre la renta por el año gravable 2007 para CZN, el Ministerio de Minas aún no había expedido el acto administrativo mediante el cual se fijaba el precio de venta de minerales para el segundo semestre de 2007; esto solo vino a ocurrir de manera definitiva el 8 de septiembre de 2008 mediante la expedición de la Resolución 18-1499 (fols. 246 a 249) por parte del Ministerio de Minas. En este sentido, al momento de causación del impuesto, CZN no tenía como adelantar la comparación correspondiente al precio de venta de carbón a vinculados del exterior durante el segundo semestre de 2007, teniendo en cuenta el precio fijado por el Ministerio de Minas y los ingresos registrados por las ventas

² Corte Constitucional. Sentencia C-809 de 2007. M.P. Manuel José Cepeda Espinosa.

efectivamente realizadas, para fijar los ingresos que harían parte de la determinación de la base gravable del impuesto de renta del año gravable 2007.

En consecuencia, ante la inexistencia de la determinación del precio de venta de minerales para el segundo semestre de 2007 por parte del Ministerio de Minas a 31 de diciembre de 2007, no era dable exigirle a CZN que aplicara el parámetro fijado en un acto administrativo posterior al momento de causación del impuesto, pues se reitera que para efectos de determinar los elementos configuradores del impuesto resultaba aplicable la normativa vigente al momento de su causación, esto es, al 31 de diciembre del año 2007.

Por lo tanto, ante la inexistencia a 31 de diciembre de 2007 de la determinación del precio de venta de minerales para el segundo semestre de 2007 por parte del Ministerio de Minas, y ante la ausencia de cuestionamientos adicionales por parte de la DIAN sobre los ingresos reportados por CZN en su declaración de renta del año 2007 correspondientes a ventas de carbón a vinculados durante el segundo semestre de 2007, con base en la normativa vigente al momento de causación del impuesto, se tendría que los ingresos realizados y reportados por CZN por este concepto serían los llamados a hacer parte de la base gravable del impuesto de renta por el año gravable 2007.

En consecuencia, no le era dable a la DIAN cuestionar la determinación de la base gravable del impuesto de renta del año 2007 de CZN, en lo correspondiente al precio de venta de minerales por ventas a vinculados del exterior durante el segundo semestre de 2007, con base en la aplicación de normas y actos administrativos expedidos con posterioridad al 31 de diciembre de 2007.

Por lo tanto, la Sala confirmará la parte resolutive de la sentencia de primera instancia con base en las consideraciones previamente expuestas y se releva de estudio los demás cargos formulados por las partes.

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

F A L L A

1. **DECLARAR FUNDADO** el impedimento manifestado por la magistrada Stella Jeannette Carvajal Basto. En consecuencia, queda separada del conocimiento de este proceso.
2. **CONFIRMAR** la sentencia del 25 de septiembre de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, en el proceso contencioso de nulidad y restablecimiento del derecho instaurado por la Cerrejón Zona Norte – CZN S.A. contra la UAE DIAN.

3. **RECONOCER** personería para actuar en el proceso a la abogada Carmen Adela Cruz Molina, como apoderada de la DIAN, en los términos del poder conferido a folio 620 del expediente.

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

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

MILTON CHAVES GARCÍA

Presidente de la Sala

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ