



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

CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Bogotá, D.C., veintisiete (27) de octubre de dos mil veintidós (2022)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2015-00842-01 (24306)
Demandante: Anglogold Ashanti Colombia SA
Demandado: DIAN

Temas: Renta. 2010. Costos en etapa de exploración minera. Renta presuntiva. Adición de renta gravable generada por activos exceptuados.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 18 de octubre de 2018, proferida por la Sección Cuarta, Subsección A, del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que decidió (f. 697):

Primero. Declárese la nulidad parcial de la Resolución No. 312412013000070 del 21 de octubre de 2013, por medio de la cual el grupo de determinaciones oficiales de la división de gestión de liquidación de la dirección seccional de impuestos de grandes contribuyentes de la DIAN profirió liquidación oficial de revisión por el impuesto de renta del año gravable 2010; y de la Resolución No. 900.087 del 12 de noviembre de 2014 a través de la cual la subdirección de gestión de recursos jurídicos de la dirección de gestión jurídica de la DIAN modificó la anterior al desatar el recurso de reconsideración interpuesto; de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia.

Segundo. A título de restablecimiento del derecho, modifíquese la liquidación oficial del impuesto sobre la renta del año 2010 de Anglogold Ashanti Colombia SA de acuerdo con la liquidación efectuada por esta corporación y que obra en la parte motiva de esta providencia.

Tercero. No se condena en costas a la parte vencida, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Mediante la Liquidación Oficial de Revisión nro. 312412013000070, del 21 de octubre de 2013 (ff. 58 a 75), la demandada modificó la declaración del impuesto sobre la renta de la actora correspondiente al año gravable 2010, para rechazar la totalidad de los costos de ventas autoliquidados y adicionar la misma suma al renglón de activos fijos; sumar una renta gravable a su renta presuntiva; e imponer sanciones por inexactitud y por rechazo de pérdidas. Al decidir el recurso de reconsideración, dicho acto fue parcialmente revocado por la Resolución nro. 900.087, del 12 de noviembre de 2014, en el sentido de reclasificar la adición a los activos fijos para el renglón de otros activos (ff. 77 a 108).

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 las siguientes pretensiones (ff. 2 y 3):

1.1. Que se declare la nulidad de los actos acusados.

1.2. Que como consecuencia de lo anterior, se restablezca el derecho de mi representada en los siguientes términos:

1.2.1. Declarando que no procede el desconocimiento del valor registrado en el renglón de costo de ventas correspondiente a las erogaciones efectuadas por la compañía en la etapa de exploración minera, por valor de \$317.149.988.000.

1.2.2. Declarando entonces que no procede la reclasificación en el renglón de otros activos, la suma registrada en el costo de ventas correspondiente a las erogaciones efectuadas en etapa de exploración minera, por valor de \$317.149.988.000.

1.2.3. Declarando que no es viable clasificar el ingreso generado por la condonación de una deuda por valor de \$21.383.553.000, como una renta gravable generada de los activos exceptuados para efectos del cálculo de la renta presuntiva.

1.2.4. Declarando que no hay lugar a la sanción por inexactitud y por reducción de pérdidas fiscales impuestas a mi representada.

1.2.5. Señalando que la declaración de renta y complementarios presentada por AngloGold por el año gravable 2010 está en firme.

1.2.6. Ordenando el archivo del expediente que por este particular se haya abierto en contra de mi representada.

1.2.7. Declarando que no son de cargo de AngloGold las costas en que haya incurrido la DIAN con relación a la actuación administrativa, ni las de este proceso.

A los anteriores efectos, invocó como vulnerados los artículos 26, 142, 189, 647, 647-1, 772 y 774 del ET (Estatuto Tributario); 3.º, 5.º, 9.º y 80 del CPACA; 197 de la Ley 1607 de 2012; y 15, 17, 18, 35, 65 y 67 del Decreto 2649 de 1993, bajo el siguiente concepto de violación (ff. 2 a 49):

Relató que, como consecuencia de un cambio en su política contable, pasó de registrar las erogaciones incurridas en la etapa de exploración minera de sus cuentas de balance (como cargos diferidos) a sus cuentas de resultados (como costos).

Reprochó que en los actos acusados la Administración argumentara que, en aplicación del artículo 142 del ET, los mencionados gastos debían haber sido deducidos fiscalmente mediante el sistema de amortización por tratarse, de acuerdo con la técnica contable, de activos agotables o cargos diferidos. Censuró dicho tratamiento porque, a su juicio, las erogaciones incurridas no cumplían los requisitos de los artículos 65 y 67 del Decreto 2649 de 1993 para ser registradas en dichas cuentas contables, razón por la cual el artículo 142 *ibidem* no resultaba aplicable.

Enfatizó que, dado que la normativa no determina el método contable para el registro de los costos de exploración y evaluación en las industrias extractivas, se encontraba autorizada para optar por el de «esfuerzos exitosos» que mejor reflejaba su situación, en virtud del cual las erogaciones incurridas en etapa exploración se llevan directamente al estado de resultados. Afirmó que el anterior tratamiento se encuentra avalado por la técnica contable nacional e internacional; la doctrina del Consejo Técnico de la Contaduría Pública y de la Superintendencia de Sociedades; y las pruebas que obran en el plenario.

De otra parte, cuestionó que la Administración le sumará una renta gravable al valor de su renta presuntiva pues adujo que, según el artículo 189 del ET, aquella no fue generada a partir de uno de los «los activos exceptuados» listados en la mencionada disposición, sino de un ingreso obtenido por la condonación de una de sus cuentas por pagar, esto es, de un pasivo. Añadió que para la determinación del patrimonio líquido se deben restar las deudas

por mandato del artículo 282 del ET, por lo cual también resultaba improcedente la señalada adición.

Se opuso a la sanción por inexactitud por falta de adecuación típica de su conducta con el tipo infractor. Respecto de la sanción por disminución de pérdidas sostuvo que su procedencia estaba supeditada a que las pérdidas hubieran sido compensadas en declaraciones futuras, sin ser este su caso. Con todo, alegó la configuración de la causal exculpatoria del error sobre el derecho aplicable.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la demanda (ff. 338 a 379). A esos efectos, rechazó el cambio de la política contable efectuado por la demandante, pues, según advirtió, el artículo 142 del ET establece expresamente que las inversiones *sub examine* realizadas por la actora se tenían que deducir, vía amortización, por deberse registrar como «costos de adquisición o explotación de minas y de exploración y explotación de yacimientos petrolíferos o de gas y otros productos naturales».

Señaló que, de no aceptarse la anterior interpretación, se tendría que llegar a la conclusión expuesta en sede administrativa, de acuerdo con la cual las erogaciones debían recibir el tratamiento de activos agotables o de cargos diferidos para ser deducidas conforme al artículo 142 *ibidem*. Enfatizó que la cuenta contable 1715, denominada «costos de exploración por amortizar», es indicativa de que dicho tipo de gastos se deben capitalizar en una cuenta del activo.

Manifestó que el rechazo de los costos de ventas se dio en el desarrollo de sus amplias potestades de fiscalización, sin que ello implique invadir las competencias propias de los organismos encargados de proferir doctrina contable. Asimismo, objetó los lineamientos derivados de las NIIF (Normas Internacionales de Información Financiera), pues no habían entrado en vigencia en el período discutido.

Solicitó que, en caso de desestimarse los anteriores argumentos, se rechazara el valor contabilizado al 31 de diciembre de 2009 como cargos diferidos y que fue trasladado a una cuenta del costo debido al desconocimiento del principio de asociación, «por corresponder a erogaciones efectuadas en años anteriores al año 2010».

Frente a la modificación de la renta presuntiva, expresó que, según el artículo 189 del ET, la renta gravable que debe sumarse corresponde a todos los ingresos ordinarios y extraordinarios generados por los activos restados del patrimonio líquido. Por ello, defendió la adición de la renta gravable pues el valor condonado a la actora hizo parte de la suma sustraída de la base de la renta presuntiva.

Por último, manifestó que la actora sí incurrió en la conducta tipificada en el artículo 647 del ET y que la falta de compensación de las pérdidas determinadas resultaba irrelevante para la imposición de la sanción consagrada en el artículo 647-1 *ibidem*. Asimismo, negó la configuración de la causal exculpatoria del error sobre el derecho aplicable.

Sentencia apelada

El tribunal negó las pretensiones de la actora y se abstuvo de condenar en costas (ff. 685 a 710), con fundamento en las siguientes consideraciones:

Señaló que la normativa nacional es clara al disponer que los gastos en la etapa de exploración minera deben registrarse contablemente como activos diferidos, por cuanto de ellos se espera recibir un beneficio futuro, de modo que las erogaciones efectuadas por la actora debían ser deducidas vía amortización.

Advirtió que los artículos 65 y 67 del Decreto 2649 de 1993, los cuales contienen la definición de activos agotables y activos diferidos, respectivamente, no son aplicables al *sub lite*, «*por cuanto ello implicaría que si alguno de los requisitos previstos en la técnica contable no llegara a cumplirse se tendría que inaplicar la norma tributaria, dando prevalencia a la norma de inferior jerarquía*».

Precisó que los experticios técnicos aportados al plenario y la doctrina emitida por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública y por la Superintendencia de Sociedades, que avalan el método de esfuerzos exitosos empleado por la demandante, no convalidan su aplicación por cuanto no son vinculantes para el fallador.

De otra parte, juzgó que, como la suma condonada a la demandante hizo parte del valor detruido para la determinación de la renta presuntiva, el ingreso generado «*independientemente de la fuente (condonación de deuda), debía, tal como se indicó en los actos acusados, ser adicionada a la base para la determinación de la renta presuntiva*», sin que ello desconociera el artículo 189 del ET.

Señaló que sí se configuraron los hechos sancionables con los tipos sancionadores previstos en los artículos 647 y 647-1 *ibidem*. Sin embargo, anuló parcialmente los actos censurados, únicamente para reducir las multas en aplicación del principio de favorabilidad.

Recurso de apelación

La demandante apeló la decisión del tribunal (ff. 719 a 731) con base en los mismos argumentos expuestos previamente sobre la procedencia de registrar los costos incurridos en la etapa de exploración directamente a sus cuentas de resultados bajo la aplicación del método contable de «*esfuerzos exitosos*» y sobre la errónea modificación de su renta presuntiva. Adicionalmente:

Reprochó que al *a quo* no verificara el alcance y cumplimiento de los requisitos de las cuentas de activos agotables y activos diferidos para determinar si las erogaciones realizadas en fase de exploración tenían tal naturaleza, en vista de que el artículo 142 del ET remite expresamente a la técnica contable.

Adujo que, si bien para la época de los hechos discutidos las NIIF no se encontraban incorporadas a la legislación colombiana, servían como un elemento de interpretación de las reglas aplicables a sectores que, como el minero, no gozan de desarrollo normativo especial.

Alegatos de conclusión

Las partes reiteraron los argumentos planteados en las anteriores etapas procesales (ff. 734 a 749).

El ministerio público solicitó confirmar la sentencia apelada (ff. 750 a 753). Sostuvo que la remisión del artículo 142 del ET a la técnica contable no implica que los efectos tributarios estén supeditados a la forma en la cual se contabilizan las erogaciones, ni que pueda aplicarse «*cualquier técnica*», pues debe ser la prevista en el régimen contable colombiano.

Frente a la modificación de la renta presuntiva, expresó que el artículo 189 permite restar el valor patrimonial neto de bienes vinculados a la minería, razón por la cual, la actora no podía sustraer el valor originado en la deuda condonada, por no corresponder a un bien. Defendió la imposición de la sanción por inexactitud. Sobre la sanción por reducción de pérdidas afirmó que la actora no formuló ningún reproche en el escrito de apelación.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados, atendiendo a los cargos de apelación planteados por la demandante, en calidad de apelante única, contra la sentencia del tribunal que declaró su nulidad parcial, únicamente para reducir las sanciones impuestas por inexactitud y por rechazo de pérdidas, en aplicación del principio de favorabilidad en materia sancionatoria, sin condenar en costas. Así, corresponde determinar: (i) si resulta procedente que las erogaciones incurridas por la actora en la etapa de exploración minera fueran registradas como costos en sus cuentas de resultados; (ii) si la renta presuntiva determinada por la demandante podía ser adicionada con una renta gravable debido a la condonación de uno de sus pasivos. En función de lo anterior, se decidirá sobre las sanciones por inexactitud y por reducción de pérdidas.

2- En lo que concierne al primer problema jurídico, la apelante única considera que, conforme con los argumentos expuestos por su contraparte en los actos administrativos demandados, las erogaciones sufragadas en la etapa de exploración minera no podían ser registradas como activos agotables o cargos diferidos, razón por lo cual no podía aplicarse el artículo 142 del ET que conllevaba a deducir los gastos mediante el sistema de amortización. Por ello, agrega que resultaba viable imputarlos directamente a sus cuentas de resultados como costos bajo el método contable de «*esfuerzos exitosos*». En el otro extremo, la demandada, en sede judicial, afirmó que procedía la aplicación del artículo 142 porque las erogaciones debían registrarse contablemente como «*costos de adquisición o explotación de minas y de exploración y explotación de yacimientos petrolíferos o de gas y otros productos naturales*; o, de ser improcedente dicho registro, debían recibir el tratamiento de activos agotables o de cargos diferidos expuesto durante la actuación administrativa; argumento con el que coincidió el *a quo* al juzgar que procedía su registro como cargos diferidos.

Así, corresponde determinar si las erogaciones efectuadas por la demandante en el marco de actividades de exploración minera podían ser tratadas como costos y por ende deducirlas en su totalidad en el año gravable estudiado; o si, por el contrario, debían ser deducidas vía amortización al integrar sus cuentas de balance como un mayor valor de su activo.

3- Con miras a desatar la litis, se parte de precisar que sobre el anterior problema jurídico la Sección ha adoptado un criterio de decisión al ocuparse, en diferentes fallos¹, de resolver litigios por hechos sustancialmente similares a los estudiados en el *sub lite*. Por tanto, en el presente caso se dictará sentencia siguiendo en lo pertinente los fundamentos jurídicos que se derivan de los mencionados precedentes.

3.1- A efectos de desatar la contienda que convoca a las partes, para la época de los hechos *sub examine*, el artículo 142 del ET establecía que eran deducibles «*las inversiones necesarias realizadas para los fines del negocio o actividad, si no lo fueren de acuerdo con otros artículos de este capítulo y distintas de las inversiones en terrenos*». En particular, el

¹ Sentencias del 10 de octubre de 2018 (exp. 21642, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez); del 22 de abril, 05 de agosto y del 09 de septiembre de 2021 (exps. 24965, 25034 y 24282, CP: Milton Chaves García); y del 22 de julio y del 26 de agosto de 2021 (exps. 25198 y 25127, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto).

artículo 142 del ET *ibidem* determinaba que la noción de «*inversiones necesarias amortizables*» comprendía los desembolsos efectuados o causados para los fines del negocio o actividad, que fueran susceptibles de demérito y que, «*de acuerdo con la técnica contable*» debieran registrarse como: (i) activos, para su amortización en más de un año o período gravable; (ii) diferidos, ya fueren gastos preliminares de instalación u organización o de desarrollo; o (iii) como costos de adquisición o explotación de minas y de exploración y explotación de yacimientos petrolíferos o de gas y otros productos naturales. Así, en caso de que la erogación cumpliera los anteriores requisitos, el contribuyente debía deducir el gasto, mediante el sistema de amortización, en los términos dispuestos en el artículo 143 *ejusdem*.

En ese contexto, en el *sub lite* las partes discuten únicamente el cumplimiento del requisito concerniente al registro contable que debió dársele a las inversiones realizadas por la actora durante la etapa de exploración minera, de cara a concluir si les eran aplicables los artículos 142 y 143 del ET y, por ende, debían capitalizarse los gastos en sus cuentas de balance para ser deducidos vía amortización, y no llevar la totalidad de ellos al estado de resultados como gastos del período.

3.2- Al respecto, de conformidad con el criterio de decisión de la Sala, que ahora se reitera, la técnica contable establecida en el Decreto 2649 de 1993 dicta que las inversiones amortizables en la etapa de exploración deban registrarse contablemente como activos diferidos (artículo 67), sin que tuviera relevancia el éxito o no de la actividad, pues basta que de ellas se esperen obtener beneficios económicos en otros períodos, toda vez que la norma *ibidem* «*no establecía de forma obligatoria que existieran ganancias a futuro (...) sino que se encontraba supeditado a que existiera tanto ganancias como pérdidas*». Asimismo, en las sentencias referidas se destacó que del catálogo de cuentas dispuesto en el artículo 14 del Decreto 2650 de 1993, las cuentas contables 1715 y 1720, junto con sus dinámicas, se refieren específicamente a que en ellas se deben registrar, como activos diferidos, los «*costos de exploración por amortizar*» y los «*costos de explotación y desarrollo*», respectivamente. Por lo anterior, se ha concluido que a las inversiones en cuestión le son aplicables los artículos 142 y 143 del ET como normas especiales que priman sobre el artículo 107 *ibidem*, lo cual obligaba a que la deducción del gasto se realizara de forma gradual mediante el sistema de amortización, sin que fuera procedente llevar la totalidad de las erogaciones al estado de resultados del período revisado.

3.3 En el presente caso, no es objeto de debate el valor de los costos cuestionado por la demandada ni que la actora pasó de registrar dichas erogaciones incurridas en la etapa de exploración minera de sus cuentas de balance (como cargos diferidos) a sus cuentas de resultados (como costos), pues ella misma lo acepta y sobre el particular aportó un dictamen emitido por su revisor fiscal, respecto de los estados financieros que auditó para los períodos 2010-2009, en el que certificó que «*durante el año 2010 la administración de la compañía decidió cambiar la política contable de los cargos diferidos, en relación con el tratamiento que se le va a dar a los desembolsos por las operaciones que la empresa realiza en las actividades de exploración de recursos minerales. Este cambio se encuentra en armonía con las políticas corporativas de casa matriz y con las Normas Internacionales de Información Financiera – NIIF. El cambio de la política contable consistió en amortizar al costo, el ciento por ciento de los desembolsos en que la compañía ha incurrido en las etapas de exploración y prospección, debido a que no fue posible determinar su viabilidad comercial. El valor trasladado de cargos diferidos al costo fue de \$329.530 millones (cifra en miles de pesos) lo que generó una pérdida del ejercicio (...)*» (ff. 50 y 51 caa).

Así, en atención a que las inversiones en cuestión realizadas por la demandante en el marco de exploraciones mineras debían integrar sus cuentas de balance como un mayor valor de su activo y deducirlas gradualmente mediante el sistema de amortización, según lo dispuesto

en los artículos 142 y 143 del ET, la Sala juzga que no le asiste la razón a la demandante frente a su alegato de que podía tratar los gastos como costos para ser deducidos en su totalidad en el año gravable estudiado. Por lo anterior, no procede el cargo de apelación.

4- Resuelto el primer cargo de apelación, le corresponde a la Sala juzgar la legalidad de la modificación a la renta presuntiva determinada por la demandante en su autoliquidación del impuesto. Sobre el particular, la apelante única plantea que el artículo 189 del ET solo permite adicionar a la renta presuntiva la renta gravable generada por los activos exceptuados de que trata la misma disposición, sin que ese sea su caso, pues, la renta generada *sub examine* no se originó en un activo, sino en la condonación de una de sus deudas, *i.e.* de un pasivo; los cuales, en todo caso, se deben detraer a efectos de calcular el patrimonio líquido. En contraste, la demandada y el *a quo* sostienen que la mencionada adición sí procede porque el ingreso adicionado se originó en una suma que la demandante detrajo de la base de la renta presuntiva.

En este contexto, le corresponde a la Sala juzgar si la renta presuntiva determinada por la actora podía ser adicionada con una renta gravable debido a la condonación de uno de sus pasivos.

4.1- En lo que respecta a la anterior litis, valga señalar que en el artículo 188 del ET, vigente al momento de los hechos *sub examine*, el legislador estableció una regla de derecho sustancial sobre la determinación de la base gravable mínima del impuesto sobre la renta, según la cual, la renta líquida del contribuyente no podía ser inferior al tres por ciento (3%) de su patrimonio líquido, en el último día del ejercicio gravable inmediatamente anterior².

El «*patrimonio líquido*», que sirve de base para efectuar el cálculo de la renta presuntiva, es definido por el artículo 282 del ET como el resultado de restarle al patrimonio bruto el monto de las deudas a cargo. Para lo anterior, el «*patrimonio bruto*» está conformado por «*el total de los bienes y derechos apreciables en dinero poseídos por el contribuyente en el último día del año o período gravable*» (artículo 261 *ibidem*); siendo «*derechos apreciables en dinero*» los derechos reales y personales susceptibles de ser utilizados en cualquier forma para la obtención de una renta (artículo 262 *eiusdem*). Una vez que se ha calculado el «*patrimonio líquido*» atendiendo a las anteriores reglas sobre su composición, el contribuyente está habilitado para detraer los conceptos taxativamente señalados en el artículo 189 del ET —dentro de los cuales, la letra d. incluye el «*valor patrimonial neto de los bienes vinculados directamente a empresas cuyo objeto social exclusivo sea la minería distinta de la explotación de hidrocarburos líquidos y gaseosos*»— y, si fuere el caso, el administrado debe adicionar la renta gravable que se haya generado a partir de los activos que fueron detraídos, con el fin de obtener la base a la cual se le aplica el porcentaje para determinar la renta líquida mínima exigida sobre el patrimonio, por cuenta del entonces artículo 188 del ET.

En síntesis, para la determinación de la base necesaria para efectuar el cálculo de la renta presuntiva, los contribuyentes deben restar del patrimonio bruto las deudas a cargo. Posteriormente, luego de determinado el patrimonio líquido en los anteriores términos, el legislador autorizó a detraer los conceptos y valores taxativamente señalados en el artículo 189 del ET y, en caso de que esto último ocurra, se debe adicionar como renta gravable aquella generada a partir de los activos exceptuados, lo cual dará como resultado el valor de la renta presuntiva que se compare con la renta líquida determinada por el sistema ordinario³.

² Sentencia del 10 de octubre de 2019 (exp. 23354, CP: Julio Roberto Piza).

³ Sentencia del 22 de febrero de 2018 (exp. 20859, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto).

4.2- Estudiado el derecho aplicable, los hechos acreditados que interesan al problema jurídico estudiado son los siguientes:

(i) A efectos de determinar la base de la renta presuntiva, la actora restó de su patrimonio bruto (\$287.011.978.000) las deudas a su cargo a 31 de diciembre de 2009 (\$38.598.112.000), con lo cual determinó un patrimonio líquido de \$248.413.866.000 (f. 15 caa1). En lo que concierne al *sub lite*, uno de los pasivos restados por la demandante ascendía a \$27.899.090.946 por concepto de «*acreedores varios*», de los cuales la actora le adeudaba \$26.592.787.000 a B2Gold Ltd (ff. 46 caa1 y 648 caa4).

(ii) En el marco del procedimiento de fiscalización, la demandante expresó (f. 566 caa3) que detrajo la suma de \$248.413.866.000 del patrimonio líquido en aplicación de la letra d. del artículo 189 del ET, al afirmar que «*todos los activos se encuentran directamente asociados al objeto social de la compañía*», con lo cual calculó un total de renta presuntiva de \$0.

(iii) Según la nota 12 de los estados financieros correspondientes al período 2009-2010, el mencionado pasivo poseído a 31 de diciembre de 2009 por valor de \$26.592.787.000, se registró en 2010 en \$0. Al respecto, se indicó que «*la disminución del saldo con B2Gold se debió a que se realizó una venta de información por \$5.209.235 (miles) y B2Gold castigó la inversión por \$21.383.552 (miles), por lo tanto no se cobrará este pasivo y se generó un ingreso para Anglogold Ashanti Colombia SA por este valor*» (f. 46 caa1).

(iv) En consonancia con la discusión planteada en sede administrativa, la Administración manifestó en el escrito de contestación de la demanda que «*el contribuyente en su depuración restó del valor del patrimonio líquido del año 2009 (\$248.413.866.000) el valor de los activos exceptuados de que tratan los literales del artículo 189 del Estatuto Tributario por la suma de \$248.413.866.000 (suma en la que se identificó se encuentra la suma por \$21.383.552.000 (...)) obteniendo de esa operación el valor de \$0. Hasta aquí el cálculo de la renta presuntiva corresponde al cálculo señalado en la norma en comento sin embargo, a la sociedad le faltó sumar la renta gravable asociada a los activos exceptuados por \$21.383.552.000, conforme lo ordena el inciso final del mismo artículo (...) y que tal y como lo reconoce el contribuyente fue castigada por B2Gold, generándose así una renta gravable de esa inversión que se encontraba incluida en el patrimonio líquido del año 2010 y que para efectos del cálculo de la renta presuntiva del año gravable 2010 fue restada del patrimonio líquido*» (ff. 360 y 361).

Bajo las anteriores consideraciones, la demandada determinó una base para el cálculo de renta presuntiva de \$0, la cual adicionó con la renta gravable asociada a los activos exceptuados (\$21.383.552.000) que multiplicada por la tarifa del impuesto (*i.e.* 33%), dio como resultado un impuesto neto de renta de \$7.056.572.000 calculado por el sistema de renta presuntiva.

4.3- Del anterior recuento fáctico, la Sala encuentra que para determinar su renta presuntiva, la actora restó de su patrimonio bruto de \$287.011.978.000, las deudas a su cargo a 31 de diciembre de 2009 por valor de \$38.598.112.000 —dentro de las cuales se encontraba el pasivo de \$21.383.552.000, y respecto del cual la Administración pretende adicionar una renta gravable por igual valor—, con lo cual obtuvo un patrimonio líquido de \$248.413.866.000, el cual detrajo en su totalidad en aplicación de la letra d. del artículo 189 del ET, al afirmar que «*todos los activos se encuentran directamente asociados al objeto social de la compañía*», sin que dicha situación fuera objetada por la Administración.

En ese contexto, la Sala advierte que la suma de \$21.383.552.000, condonada a la actora, fue detraída por la demandante de su patrimonio líquido, no en aplicación de la letra d. del

artículo 189 del ET, sino por mandato del artículo 282 *ibidem*, el cual establece que, a efectos de determinar el patrimonio líquido (que sirve de base para efectuar el cálculo de la renta presuntiva), se debe tomar el patrimonio poseído por el contribuyente en el último día del año o período gravable y restarle las deudas a su cargo, vigentes a la misma fecha. Así, la Sala juzga que la actuación desarrollada por la demandante, y que fue objeto de cuestionamiento por su contraparte, no se enmarca en el supuesto de hecho previsto en el inciso final del artículo 189 del ET, esto es, que la actora haya restado el valor de \$21.383.552.000 de su patrimonio líquido en atención a la letra d. de la disposición *ibidem*, por lo cual no era procedente que la Administración aplicara la consecuencia jurídica de sumar una renta gravable por igual valor, pues, se reitera, ella no se generó a partir de los activos exceptuados listados por dicha norma, concretamente, de los bienes vinculados directamente al objeto social de la actora.

Por lo anterior, prospera el cargo de apelación y la Sala declara la nulidad de los actos administrativos censurados en lo atinente a la modificación de la renta presuntiva determinada por la demandante.

5- Decididos los cargos de apelación planteados por la actora, resta decidir sobre las sanciones por inexactitud y por rechazo de pérdidas impuestas. Frente a la primera, la Sala precisa que el artículo 647 del ET prevé como conductas punibles la inclusión de pasivos, costos y deducciones improcedentes, a menos que concurra alguna circunstancia constitutiva de un error de apreciación sobre el derecho aplicable (que no sobre los hechos del caso) que actúe como causal de exoneración punitiva en la medida en que excluye la conciencia del agente sobre la antijuridicidad de su conducta. Pero la mera invocación de este precepto no basta para eximir del reproche punitivo, pues su aplicación supone que esté probado en el expediente la concurrencia de la causal exculpatória⁴.

Por su parte, en relación con la sanción por rechazo o disminución de pérdidas prevista en el artículo 647-1 del ET, la Sala parte de precisar que de conformidad con la sentencia C-910 de 2004, proferida por la Corte Constitucional, la norma *ibidem* no tipifica un hecho sancionable independiente del artículo 647 del ET, sino que regula las condiciones en las que se aplican la inexactitud y la corrección cuando se disminuyen o rechazan pérdidas fiscales. Con ese objeto, la norma en cuestión dispone que la disminución de las pérdidas fiscales declaradas, bien mediante liquidaciones oficiales o correcciones privadas, se considera como un menor saldo a favor, en una cuantía equivalente al impuesto que teóricamente generaría la pérdida rechazada o disminuida y que ese valor constituye la base para determinar la sanción. Además, prevé la norma que las razones y procedimientos para eximir de las sanciones de inexactitud o por corrección, serán aplicables cuando las mismas procedan por disminución de pérdidas.

En ese contexto, la Sala juzga⁵ que no es procedente aplicar simultáneamente las sanciones contenidas en los artículos 647 y 647-1 del ET, pues estas normas no establecen sanciones independientes o conductas punibles diferentes, sino que se trata de dos formas de determinar la sanción por inexactitud.

Ahora bien, a efectos de juzgar la procedencia de alguna de las anteriores sanciones, en el caso enjuiciado la Sala determinó que la actora incluyó en la autoliquidación revisada erogaciones cuya procedencia fue desvirtuada, en consecuencia está probada la adecuación típica entre la conducta juzgada y el tipo infractor descrito en el artículo 647 *ibidem*. Sin

⁴ Sentencia del 11 de junio de 2020 (exp. 21640, CP: Julio Roberto Piza).

⁵ Sentencias del 24 de octubre de 2018 (exp. 21516, CP: Julio Roberto Piza); del 25 de julio de 2019 (exp. 21703, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto); y del 17 de junio y 05 de agosto de 2021 (exps. 24285 y 25034, CP: Milton Chaves García).



embargo, frente a la causal exculpatoria invocada por la demandante, la Sala reitera⁶ que en el *sub lite* se presenta una razonada diferencia de interpretación respecto al alcance de la expresión «*de acuerdo con la técnica contable*» del artículo 142 del ET, puesto que la demandante, pese haber obrado de manera diligente en aras del vencer el error, cometió la conducta infractora sin tener consciencia de estar infringiendo el ordenamiento jurídico, cuando utilizó un método de reconocido valor técnico, como el de «*esfuerzos exitosos*», para llevar la totalidad de los gastos cuestionados a su estado de resultados en el período revisado.

Por lo anterior, dado que la interpretación de la actora en relación con el derecho aplicable fue razonable, la Sala anulará parcialmente los actos censurados en cuanto a las sanciones de inexactitud y de rechazo de pérdidas impuestas por la Administración.

6- En definitiva, la liquidación del impuesto sobre la renta a cargo de la demandante por el año gravable 2010 se calcula así:

Concepto	Demandante	Demandada	Consejo de Estado
Total costos y gastos de nómina	\$26.747.192.000	\$26.747.192.000	\$26.747.192.000
Aportes al sistema de seguridad social	\$2.920.850.000	2.920.850.000	\$2.920.850.000
Aportes parafiscales	\$1.390.391.000	1.390.391.000	\$1.390.391.000
Efectivos, bancos, otras inversiones	\$302.771.000	\$302.771.000	\$302.771.000
Cuentas por cobrar	\$29.259.009.000	\$29.259.009.000	\$29.259.009.000
Inventarios	\$534.274.000	\$534.274.000	\$534.274.000
Activos fijos	\$9.296.892.000	\$9.296.892.000	\$9.296.892.000
Otros activos	\$1.441.234.000	\$318.591.222.000	\$318.591.222.000
Total patrimonio bruto	\$40.834.180.000	\$357.984.168.000	\$357.984.168.000
Pasivos	\$10.501.799.000	\$10.501.799.000	\$10.501.799.000
Total patrimonio líquido	\$30.332.381.000	\$347.482.369.000	\$347.482.369.000
Total ingresos netos	\$26.849.265.000	\$26.849.265.000	\$26.849.265.000
Costo de ventas	\$317.149.988.000	\$0	\$0
Otros costos	\$0	\$0	\$0
Total costos	\$317.149.988.000	\$0	\$0
Total deducciones	\$6.930.248.000	\$6.930.248.000	\$6.930.248.000
Renta líquida ordinaria del ejercicio	\$0	\$19.919.017.000	\$19.919.017.000
o Pérdida líquida del ejercicio	\$297.230.971.000	\$0	\$0
Renta líquida	\$0	\$19.919.017.000	\$19.919.017.000
Renta presuntiva	\$0	\$21.383.553.000	\$0
Renta líquida gravable	\$0	\$21.383.553.000	\$19.919.017.000
Impuesto sobre la renta gravable	\$0	\$7.056.572.000	\$6.573.276.000
Impuesto neto de renta	\$0	\$7.056.572.000	\$6.573.276.000
Total impuesto a cargo	\$0	\$7.056.572.000	\$6.573.276.000
Total retenciones año gravable 2010	\$123.832.000	\$123.832.000	\$123.832.000
Saldo a pagar por impuesto	\$0	\$6.932.740.000	\$6.449.444.000
Sanciones	\$0	\$168.228.467.000	\$0
Total saldo a pagar	\$0	\$175.161.207.000	\$6.325.611.000
O Total saldo a favor	\$123.832.000	\$0	\$0

7- En suma, la Sala avalará la glosa concerniente al rechazo de la totalidad de los costos de ventas autoliquidados por la actora y a la adición de la misma suma al renglón de otros activos, pero negará la modificación de la renta presuntiva y la imposición de las sanciones por inexactitud y por rechazo de pérdidas. En lo demás, se confirmará el fallo de primera instancia.

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

⁶ Sentencia del 09 de septiembre de 2021 (exp. 24282, CP: Milton Chaves García).





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

*Primero: **Declarar** la nulidad parcial de los actos demandados, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de la sentencia de segunda instancia.*

*A título de restablecimiento del derecho, **fijar** el impuesto sobre la renta del año gravable 2010 a cargo de la demandante, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de la sentencia de segunda instancia.*

2. En lo demás, confirmar el fallo de primera instancia

3. Sin condena en costas en esta instancia.

4. Reconocer personería a la apoderada de la parte demandante Valeria Osorio Rodríguez (índice 26⁷)

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
Aclaro el voto

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

⁷ Del historial de actuaciones registradas en el repositorio informático Samai.