



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

CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D.C., veinte (20) de septiembre de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación 25000-23-37-000-2020-00200-01 (27129)
Demandante CCX COLOMBIA S.A. EN LIQUIDACIÓN
Demandado DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN

Temas Impuesto sobre la renta año 2013. Cargos diferidos. Gastos en etapa de exploración minera. Deducibilidad. Sanciones por inexactitud y rechazo de pérdidas. Costas.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide los recursos de apelación interpuestos por las partes demandante y demandada contra la sentencia del 28 de julio de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A¹, que resolvió lo siguiente:

“PRIMERO: PRIMERO: (sic) **DECLÁRASE** la nulidad parcial de la Resolución No. 322412018000095 del 2 de noviembre de 2018, por medio de la cual le fue proferida a la sociedad demandante liquidación oficial de revisión por el impuesto de renta del año gravable 2013; y de la Resolución No. 992232019000166 del 6 de noviembre de 2019 que confirmó 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, **TÉNGASE** como liquidación del impuesto sobre la renta del año 2013 de la sociedad CCX COLOMBIA S.A. EN LIQUIDACIÓN la efectuada por esta Corporación y que obra en la parte motiva de esta providencia.

TERCERO: No se condena en costas a la parte vencida, conforme lo expuesto en la parte motiva de la providencia. (...)”

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 21 de abril de 2014, CCX Colombia S.A. en Liquidación presentó la declaración del impuesto de renta del 2013, en la cual registró pérdida líquida y saldo a favor.

Previa expedición del requerimiento especial y su respuesta, la Administración emitió la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 312412018000095 del 2 de noviembre de 2018, mediante la cual rechazó gastos operacionales de administración y otras deducciones y las reclasificó como parte del renglón “*otros activos*”, reliquidando el patrimonio. En consecuencia, se determinó saldo a pagar y se impusieron sanciones por inexactitud (tarifa del 100%) y rechazo de pérdidas.

El contribuyente interpuso recurso de reconsideración contra la liquidación, el cual fue resuelto con la Resolución Nro. 992232019000166 del 6 de noviembre de 2019 que confirmó el acto impugnado.

¹ Samai Tribunal, índice 19. PDF: “29_SENTENCIA_SENTENCIA(.pdf) NroActua 19”.



ANTECEDENTES DEL PROCESO

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, contemplado en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), la parte demandante formuló las siguientes pretensiones²:

“A título de Nulidad:

1. *La nulidad total de la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412018000095 del 2 de noviembre de 2018, a través de la cual se modificó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2013.*
2. *La nulidad total de la Resolución No. 992232019000166, proferida el 6 de noviembre de 2019, proferida (sic) por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, a través del cual se decidió el recurso de reconsideración interpuesto contra la Liquidación Oficial de Revisión.*

A título de Restablecimiento del Derecho:

1. *Que no procede la modificación oficial de la declaración del impuesto sobre la renta presentada por CCX Colombia por el año gravable 2013, a través de la cual la DIAN liquidó un mayor saldo a pagar por concepto de impuesto de \$826.473.000.*
2. *Que no procede el rechazo del saldo a favor de \$113.407.000 inicialmente determinado por CCX Colombia en la declaración de impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2013.*
3. *Que no procede la imposición de la sanción por inexactitud, y la sanción por rechazo o disminución de pérdidas, en cuantía total de \$8.505.070.000 impuestas a CCX Colombia en los actos administrativos demandados.*
4. *La firmeza de la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2013.*
5. *Que como consecuencia de la declaratoria de nulidad de los impuestos sobre la renta y complementarios del año gravable 2013, se condene en costas y agencias en derecho a la parte demandada, de acuerdo con los valores en los que debió incurrir CCX Colombia para defenderse de los actos administrativos de determinación contrarios a la ley, tomando como fundamento de la condena, con los valores consignados en la oferta de servicios presentada por Ernst And Young S.A.S. (EY Colombia) (Anexo I). Lo anterior, de conformidad con los artículos 361, 364, 365, y 366 del Código General del Proceso y en concordancia con los numerales 3.1., 3.1.2. y 3.1.3., del Acuerdo 1887 de 2003.*
6. *Ordenando el archivo del expediente que por este particular se haya abierto en contra de mi representada.”*

A los anteriores efectos, la demandante invocó como violados los artículos 29 de la Constitución Política; 107, 120, 142, 143, 559, 647 y 647-1 del Estatuto Tributario; y, 65 y 67 del Decreto 2649 de 1993. El concepto de la violación se resume así:

De manera preliminar, relató que la sociedad tenía unos proyectos de minería de carbón, compuestos por una mina subterránea y dos a cielo abierto, así como un sistema logístico. Que, su casa matriz suscribió con otra empresa un memorando de entendimiento para la venta de los mencionados proyectos de minería, el cual estaba condicionado a los resultados e hitos operativos de las minas. Con lo cual, solo hasta 2014, CCX Colombia firmó el contrato de compraventa.

² Samai Tribunal. Índice 3. PDF: “2ED_EXPEDIENTE_02DEMANDA(.PDF) NroActua 3”



Expuso que la sociedad decidió vender toda su participación, pues asumió que los proyectos no generarían ingresos en los próximos 5 años, debido a problemas financieros de la casa matriz y a los bajos precios del carbón, lo cual reconoció la DIAN. Que, por esa razón, la no percepción de ingresos no afecta la deducibilidad de estas erogaciones.

Afirmó que el numeral 2 del artículo 67 del Decreto 2649 de 1993 no era aplicable para catalogar las erogaciones como activos diferidos, pues en este caso, los proyectos de la sociedad no generarían beneficios económicos en los períodos siguientes.

1. Tratamiento contable de costos y gastos en etapas exploratorias o pre-operativas de la industria extractiva

Se refirió al artículo “Regulación y normalización contable, análisis de las NIIF 2, 4, 5 y 6” y al Concepto Nro. 2014-445 de 2014, ambos del Consejo Técnico de la Contaduría Pública, y al Concepto Nro. 2014-01-458594 de la Superintendencia de Sociedades, que establecen que las erogaciones realizadas en etapas de exploración por empresas de la industria extractiva pueden reconocerse en el costo, entre otros métodos. Aclaró que, para la demandante esta opción es la que corresponde a la realidad económica y financiera de su negocio, pues la erogación no podía llevarla como un cargo diferido, por la falta de obtención de beneficios económicos futuros, lo que se puede constatar en los estados financieros de la sociedad.

Reseñó que, para registrar las citadas erogaciones, el Decreto 2649 de 1993 contemplaba las opciones de llevarlas como cargo diferido o al costo. Precisó que, la actividad exploratoria de minería que realiza la sociedad representa mucho riesgo e incertidumbre, y en esa medida, no se presenta la expectativa de obtención de beneficios futuros, que caracteriza a los cargos diferidos.

Estableció que, acudiendo a los principios de prudencia y continuidad, lo único que asegura no sobreestimar los activos ni subestimar los gastos es registrar las erogaciones de la etapa de exploración en el estado de resultados como costo, lo cual es compatible con la NIIF 6 sobre “exploración y evaluación de recursos mineros”.

2. Improcedencia del rechazo de las deducciones

Cuestionó que la DIAN rechazara los gastos de administración y otras deducciones por considerar que corresponden a cargos diferidos. Que, con esa decisión desconoce que el artículo 65 del Decreto 2649 de 1993 permite que, tratándose de activos agotables como el carbón, su reconocimiento parta de metodologías de reconocido valor técnico no contenidas en dicho reglamento.

Aseguró que la demandada excedió sus competencias al pronunciarse sobre cómo se deben registrar los gastos incurridos por la sociedad. Contrario a lo señalado por la DIAN, de estas erogaciones no es posible inferir la existencia de un beneficio futuro, porque, aunque son necesarias para el desarrollo del objeto social, no tienen vinculación directa con las actividades de exploración o explotación de carbón. Y, aún si la relación fuera indirecta, no es posible determinar “cómo dichos gastos (...) pueden permitir tener certeza de la generación de un ingreso futuro derivado de su incidencia en la estimación del éxito exploratorio”.

Estimó que no resulta coherente la interpretación de la DIAN que deriva en la sobrestimación del patrimonio, al pretender capitalizar los desembolsos glosados para posterior amortización, cuando no hay certeza de los resultados de la actividad.

Aseveró que llevar los gastos como cargo diferido implicaría una alteración de la realidad económica de la actora, al incrementar injustificadamente el activo. Que esas erogaciones deben imputarse directamente en los resultados del ejercicio desde el momento en que se efectúan, porque no cumplen el requisito de los cargos diferidos, relativo a la obtención de beneficios económicos futuros. Advirtió que no puede entenderse que todo gasto equivale al hallazgo de carbón explotable.

Argumentó que la DIAN viola los artículos 142 y 143 del Estatuto Tributario pues los gastos rechazados no corresponden de manera directa a los de exploración y explotación, sino que se tratan de salarios, mejoras en bienes de terceros, rendimientos financieros, arrendamientos de oficinas, y diferencia en cambio y, además, no son amortizables en más de un año.

Adujo que la demandada interpretó erróneamente el artículo 107 del Estatuto Tributario, pues considera que los gastos deben relacionarse con los ingresos, y no con la actividad productora de renta, como corresponde según la jurisprudencia³, y ocurre en el caso analizado. Agregó que, la proporcionalidad tampoco puede examinarse en función de los ingresos.

Se refirió a la contabilidad como prueba y advirtió que los gastos se registraron como operacionales, y no como diferidos, por lo que no puede desconocerse el tratamiento contable dado por la sociedad. Explicitó que la DIAN nunca desvirtuó la contabilidad, motivo por el cual, esta constituye plena prueba a su favor.

3. Falta de motivación del rechazo de la deducción por diferencia en cambio

Advirtió que la Administración no expuso las razones de hecho y de derecho que la llevó a desconocer el gasto por diferencia en cambio e inaplicar el artículo 120 del Estatuto Tributario, en tanto se limitó a rechazar todas las deducciones en bloque. De manera que, en los actos no se cuestionó la diferencia en cambio.

Dijo que la diferencia en cambio no puede ser manejada como un diferido porque existe una norma especial que regula su tratamiento, el artículo 120 del Estatuto Tributario que establece que los ajustes se reconocen como ganancia o pérdida fiscal dependiendo de la variación del cambio. Añadió que estas circunstancias están probadas en el expediente en donde se evidencia que la sociedad tenía activos y pasivos generadores de diferencia en cambio⁴.

4. Falta de motivación. Omisión análisis integral de las pruebas

Precisó que la metodología utilizada por la DIAN consistente en la revisión aleatoria de algunos rubros de la declaración es violatoria del debido proceso pues no se analizaron de manera integral las pruebas contables aportadas.

5. Agencia oficiosa

Reprochó que en la liquidación oficial se desconociera el escrito de ratificación de la actuación del agente oficioso, por falta de presentación personal y traducción oficial, y por extemporaneidad.

³ Citó las sentencias del 10 de marzo de 2011, exp. 16966; y del 11 de julio de 2013, exp. 17422 del Consejo de Estado.

⁴ Invocó el Concepto DIAN Nro. 100208221-000807 de 2016 y la sentencia del 21 de noviembre de 2017, exp. 15584, del Consejo de Estado.



Estableció que el artículo 559 del Estatuto Tributario, que regula la presentación personal de escritos ante la DIAN, contempla una excepción para aquellos casos en que el firmante esté por fuera de Colombia, en el sentido de que dicho requisito se garantiza con la apostilla, la cual a su vez, no debe traducirse pues es válida en el idioma oficial de la autoridad que lo emite, conforme al artículo 4 de la Ley 455 de 1998.

Afirmó que la ratificación fue presentada dentro del término previsto en el artículo 722 del Estatuto Tributario, el cual constituye la norma especial por regular la agencia oficiosa en una actuación del procedimiento tributario. Identificó como una contradicción el hecho de que la DIAN desconozca la aplicación del artículo 722 *ibidem* aludiendo que solo aplica para recursos tributarios, y acuda simultáneamente al artículo 57 del Código General del Proceso, para establecer el término para ratificar la agencia oficiosa, y al artículo 557 del Estatuto Tributario, a fin de definir las consecuencias de dicha figura; configurándose con ello una desviación de poder.

6. Sanciones por inexactitud y rechazo de pérdidas.

Estimó improcedente la *sanción por inexactitud*, pues las cifras declaradas están soportadas, las operaciones son reales y no hubo intención de evadir el pago de la obligación tributaria. Alegó la existencia de una diferencia de criterios, en tanto la posición jurídica de la sociedad es razonable. Eximente que también aplica a la sanción por rechazo de pérdidas.

Consideró que no era aplicable la *sanción por rechazo de pérdidas*, porque la declaración refleja la realidad contable y fiscal. Además, se presenta una ausencia de lesividad, pues no se afectó el recaudo nacional, dado que el saldo a favor es legítimo y las pérdidas no se compensaron. Y, tampoco la conducta de la sociedad fue antijurídica y culpable. Que, en todo caso, la Administración violó el principio de *non bis in idem* al imponer las dos sanciones en simultánea⁵.

7. Condena en costas

Solicitó condenar en costas a la DIAN atendiendo gastos como honorarios, viajes, transporte, y por la obtención de pruebas en el exterior.

Oposición de la demanda

La DIAN controvertió las pretensiones de la demanda con los siguientes argumentos⁶:

Afirmó que las empresas mineras, durante el proceso de exploración y montaje, deben llevar los montos de las inversiones que efectúen como un **activo diferido** para que, una vez estas generen ingresos, puedan amortizarse.

Expuso que la jurisprudencia⁷ ha reconocido que las empresas del sector minero que se encuentren en etapa preoperativa deben llevar los costos asociados a esa fase como activos diferidos, hasta que se establezca la suerte de la explotación minera, para luego, proceder a amortizarlos como costo o gasto. Precisó que si la

⁵ Sobre lo cual citó las sentencias del 25 de julio de 2019, exp. 21703 y del 4 de agosto de 2019, exp. 23513, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto del Consejo de Estado.

⁶ Samai Tribunal. Índice 10. PDF
"14_RECIBEMEMORIALES_CONTESTACIONCCX(.PDF) NroActua 10"

⁷ Citó la sentencia "2015 00121 00, M.P. A.J. Molina"



explotación es infructuosa, el artículo 143 del Estatuto Tributario permite amortizar en un término no inferior a dos años.

Sostuvo que, conforme con el artículo 67 del Decreto 2649 de 1993, debe registrarse como cargos diferidos, entre otros, “*los costos incurridos durante las etapas de organización, construcción, instalación, montaje y puesta en marcha*”, que corresponden a los mismos que la sociedad pretende llevar como deducción, no obstante que todavía esas erogaciones no habían producido renta alguna por la instalación minera.

De igual manera, el artículo 159 del Estatuto Tributario dispone que los desembolsos hechos en áreas de explotación y por explotar se tratan como inversiones, con lo cual las erogaciones de la actora en esta etapa debieron tratarse como cargos diferidos hasta que se establezca el resultado de la actividad. Añadió que los conceptos invocados por el actor se refieren a modalidades de contabilización no vigentes para la época de los hechos.

Transcribió el artículo 69 del Decreto 187 de 1975 y adujo que los gastos efectuados por la actora correspondientes a salarios, mejoras en bienes de terceros, arrendamientos, diferencia en cambio y rendimientos financieros no pueden ser vinculados con su actividad productiva, hasta que no generen ingresos. Desarrolló que lo anterior impide el análisis de deducibilidad a la luz de la proporcionalidad, la necesidad y la causalidad, circunstancias que no están probadas.

Resaltó que la sociedad no tuvo rentas para el año 2013 ni esperaba obtenerlas ante la situación financiera y de mercado que atravesó, con lo cual no podía deducir los gastos. Clarificó que el hecho de obtener ingresos “*no operacionales*” no implica que exista causalidad, pues la relación entre la expensa y el ingreso debe ser directa y permanente, es decir, opera solo frente a los ingresos operacionales. Y que los gastos no fueron proporcionales frente a los ingresos no operacionales. Concluyó que el artículo 107 del Estatuto Tributario no era aplicable en la etapa preoperativa.

Estimó procedentes las **sanciones**, pues el actor no solo incurrió en una inexactitud sancionable, en cuanto a las deducciones declaradas, sino que también registró mayores rubros por concepto de pérdidas, lo que generó un menor impuesto a pagar y, mayores deducciones por pérdidas acumuladas.

En cuanto a la **ratificación de la actuación del agente oficioso**, destacó que ese escrito no fue presentado personalmente por su signatario ante el Consulado de Colombia en Brasil, ni se aportó el documento de identidad, además de que se suscribió en forma extemporánea y en idioma diferente al oficial.

Se opuso a la **condena en costas** dado que el contrato de servicios jurídicos se suscribió sin autorización del juez y corresponde al ámbito privado de contratación.

Sentencia apelada

El Tribunal declaró la nulidad parcial de los actos y no condenó en costas, con fundamento en las siguientes consideraciones⁸:

Sostuvo que no existe un vacío normativo en cuanto al registro de gastos incurridos en la etapa de exploración de minas que habilite la utilización de normas internacionales de contabilidad, como lo pretende la sociedad, pues la disposición

⁸ Samai Tribunal, índice 19. PDF: “29_SENTENCIA_SENTENCIA(.pdf) NroActua 19”.



nacional es clara y taxativa en indicar que esas erogaciones se deben llevar como **activos diferidos**, por cuanto respecto de estas se espera recibir un beneficio futuro. De manera que, su deducción es por vía de amortización y no de gastos.

Precisó que, en el caso de la industria minera, las inversiones pueden estar representadas en costos y gastos necesarios para la exploración y explotación de yacimientos mineros, las cuales se registran como activos diferidos y se amortizan para ser deducibles en períodos gravables posteriores a su realización o causación. Anotó que cuando los mencionados gastos no resulten productivos pueden ser amortizados con rentas de otras explotaciones productivas de la misma naturaleza a partir del Decreto 187 de 1975⁹.

Con fundamento en los artículos 142 y 159 del Estatuto Tributario, indicó que las inversiones en la exploración del campo minero realizadas por la sociedad solo generarían ingresos una vez se materializara la viabilidad de la mina, en ese orden, en virtud del principio de asociación, dichas erogaciones no podían ser registradas como un costo o gasto inmediato, en la medida que eran susceptibles de producir un beneficio futuro, por lo que su tratamiento fiscal era el de cargos diferidos¹⁰.

Se refirió a la definición de activos diferidos prevista en el artículo 67 del Decreto 2649 de 1993, para precisar que la necesidad de su “*deducción gradual*” o de diferir estas erogaciones surge de la ausencia de utilidades a las que pueda imputarse.

Aclaró que el reconocimiento del activo diferido no requiere de la certeza del beneficio futuro, sino que exista una expectativa razonable de rentabilidad, como lo señala el citado artículo 67. Y, que el artículo 142 del Estatuto Tributario alude a la técnica contable “*para referenciar a la materialización de la amortización de la inversión cuando es registrada contablemente como activo diferido o costo*”.

Precisó que los conceptos citados en la demanda no convalidan la actuación de la actora para la época de los hechos, y en todo caso, son criterios auxiliares de justicia no vinculantes.

Citó la sentencia de unificación del 26 de noviembre de 2020, exp. 21329, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez, que fijó el alcance de los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario, para señalar que, como quiera que la sociedad estaba en etapa preoperativa, solo registró ingresos no operacionales, los cuales no pueden asociarse con los gastos de comisiones, intereses, gastos por la venta de propiedad, planta y equipo, costos y gastos de ejercicios anteriores, a pesar de que tuvieran relación de causalidad. Que ante la ausencia de ingresos operacionales y en virtud del principio de asociación, no era dable aplicar el artículo 107 para la procedencia del gasto.

Dijo que el hecho de que la actora no registrara los gastos como activos diferidos, desvirtúa que la contabilidad fuera llevada en debida forma.

Estimó que los actos tenían una **motivación** clara, y que el muestreo de la contabilidad no vulnera el debido proceso, pues a partir de la valoración probatoria, el contribuyente podía ejercer su derecho de defensa y contradicción. Anotó que el rechazo del gasto por diferencia en cambio tuvo sustento legal en los artículos 142 y 143 del Estatuto Tributario, por tratarse de una erogación efectuada en la etapa

⁹ Citó en apoyo la sentencia del 15 de abril de 2015, exp. 19103, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

¹⁰ Hizo referencia a la sentencia del 22 de septiembre de 2008, exp. 9975, C.P. Julio Enrique Correa Restrepo.



preoperativa, en la que no hay generación de ingresos operacionales con los cuales pueda asociarse. De ahí que no era dable aplicar el artículo 120 *ibidem*.

Indicó que la resolución que resolvió el recurso de reconsideración reconoció **la actuación del agente oficioso**, razón por la cual, se abstuvo de pronunciarse al respecto.

Estimó procedente la **sanción por inexactitud**, en tanto fue desvirtuada la deducción de gastos de exploración minera, sin que se configure una diferencia de criterio.

Ordenó levantar la **sanción por rechazo de pérdidas** por violación al principio *non bis in idem*, con fundamento en la sentencia del 25 de julio de 2019, exp. 21703, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto del Consejo de Estado.

No condenó en costas pues, pese a que la actora aportó la propuesta de servicios legales, no acreditó el pago material de los honorarios.

Recursos de apelación

La **demandante** apeló la decisión de primera instancia con fundamento en lo siguiente¹¹:

En cuanto al desconocimiento de las **deducciones**, expuso que el Tribunal omitió pronunciarse sobre la situación fáctica especial y particular de la actora, la cual consistía en que carecía de una expectativa real de generación de ingresos durante los próximos 5 años, lo cual sumado a los problemas financieros de su matriz y a los bajos precios del carbón, le obligaron a vender todos los proyectos de minería relacionados con los gastos indicados.

Insistió en que la imposibilidad de recibir recursos y desarrollar los proyectos por problemas financieros, que es reconocida por la DIAN, excluye la aplicación del artículo 67 del Decreto 2649 de 1993.

Cuestionó que el Tribunal no aplicara la doctrina del Consejo Técnico de la Contaduría Pública, así como de la Superintendencia de Sociedades, que precisa la existencia de varios métodos para el registro contable de los gastos en el sector minero. Reiteró que esa doctrina avala el actuar de la sociedad, pues los gastos declarados por la etapa preoperativa *“no satisfacen la totalidad de los requisitos del artículo 67 del Decreto 2649 de 1993 (principalmente, la obtención de beneficios futuros)”*.

Adicionó que, esos conceptos reconocen que las condiciones exógenas del contribuyente son esenciales para que éste determine la forma de registrar tales costos. De manera que, contrario a lo señalado por la DIAN y el a quo, el contribuyente conector de su actividad comercial es quien debe escoger de forma libre, técnica y fundamentada, el manejo contable a realizar en sus operaciones.

Dijo que los conceptos que pretende la DIAN sean amortizados no coinciden con los señalados en los artículos 142 y 143 del Estatuto Tributario. Advirtió que, el Tribunal omitió analizar este argumento, por lo que se solicita al Consejo de Estado resolverlo.

¹¹ Samai Tribunal, índice 21. PDF “12_RECIBEMEMORIALES_APELACIONRADICACI(.pdf) NroActua 21”



Reiteró que, en virtud del principio de prudencia, y atendiendo a los riesgos e incertidumbre existente en la actividad de exploración, para evitar sobreestimar los activos, lo procedente era registrar como gastos las erogaciones incurridas en la fase preoperativa; posición que avala la NIIF 6.

Argumentó que el Tribunal interpretó de manera errónea la sentencia de unificación del 26 de noviembre de 2020 (exp. 21329), al evaluar los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario atendiendo a los ingresos operacionales, y no en atención a la actividad comercial de la empresa y su capacidad contributiva.

Señaló que resulta incoherente que se desconozcan las erogaciones que realizó el contribuyente en la etapa preoperativa, con el argumento de que no se podían imputar, no obstante que, estas sí fueron realizadas por él. Esto equivaldría a imponer una carga impositiva que no responde a la capacidad contributiva real.

Consideró que la expensa era deducible porque la situación financiera del contribuyente reflejaba que no se podría generar un beneficio a partir de aquellas erogaciones, circunstancia que impedía tratarlo como activo diferido.

Insistió en que se debe **condenar en costas** a la demandada, para lo cual aportó la oferta de servicios realizada por la firma de abogados, así como la orden de compra y de pago, el comprobante de egreso y la factura.

Lo anterior, con fundamento en que la prueba de causación de las costas puede ser aportada hasta el momento en que se efectúe la liquidación de las mismas¹².

Solicitó liquidar las agencias en derecho de conformidad a la tarifa prevista en el numeral 1 del artículo 5 del Acuerdo No. PSAA16-10554 de 2016, proferido por el Consejo Superior de la Judicatura.

La **demandada** impugnó la sentencia del Tribunal con base en los siguientes argumentos:¹³

Puso de presente que presentaba “*apelación adhesiva (...) dentro de la oportunidad legal establecida en el artículo 243 del CPACA. Si bien la parte actora en el escrito a su despacho da cuenta de la presentación de lo que llama un proyecto de apelación por parte mía, este se presentó oportunamente, pero con un error en lo que hace al correo del destinatario*”.

Estimó procedente la aplicación concurrente de las **sanciones** por inexactitud y rechazo de pérdidas, pues el artículo 647-1 del Estatuto Tributario prevé que esta última “*se adicionará al valor de las demás sanciones que legalmente deban aplicarse*”.

Consideró que la modificación de la pérdida del contribuyente no genera una afectación en el saldo a pagar o saldo a favor del periodo en el cual se produce, como si ocurre con la sanción por inexactitud, sino una alteración en la deducción que se hace en los periodos siguientes de la pérdida inicialmente declarada. Que, por tanto, la compensación de la pérdida declarada hace que esta, cuando se modifique, deba reconocerse a título de sanción, un valor teórico equivalente al impuesto que esa porción de la pérdida desconocida tendría en la renta del contribuyente.

¹² Citó en apoyo la sentencia del 05 de noviembre de 2020, exp. 22742, del Consejo de Estado.

¹³ Samai Tribunal, índice 29, PDF: “48_RECIBEMEMORIALES_APELACIONCCXDEFP(.pdf) NroActua 29”



Oposición a la apelación

La **demandante**¹⁴ advirtió que la DIAN le remitió copia del recurso de apelación que, no obstante, nunca radicó pues lo envió a una dirección de correo distinta a la oficial y tampoco impugnó el auto admisorio del recurso de apelación de la actora, el cual se encuentra en firme. De manera que, no puede estudiarse la apelación de la demandada.

Insistió en la improcedencia de la aplicación concurrente de la sanción por inexactitud y por rechazo de pérdidas.

La **demandada** guardó silencio.

Intervención del Ministerio Público

El Ministerio Público no rindió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Le corresponde a la Sala decidir la legalidad de los actos acusados, mediante los cuales la DIAN modificó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2013, presentada por la demandante.

1. Cuestión previa

Se pone de presente que la actora se opuso a la apelación interpuesta por la demandada, advirtiendo que el escrito fue enviado a una dirección errónea, y el auto admisorio del recurso de apelación de la demandante se encuentra en firme.

Al respecto, observa la Sala que si bien, inicialmente la demandada remitió la apelación a un correo electrónico erróneo, hecho reconocido por la entidad fiscal, también lo es que, presentó nuevamente el recurso como una “*apelación adhesiva*”, la cual fue admitida mediante auto del 2 de mayo de 2024¹⁵, por haberse interpuesto dentro del término legal. Providencia que fue proferida con posterioridad a la oposición del recurso, y no fue objeto de impugnación por la demandante.

De ahí que contrario a lo señalado por el actor, proceda el estudio de la apelación adhesiva interpuesta por la demandada.

2. Problema jurídico

Conforme con los recursos de apelación interpuestos por las partes, debe determinarse, si: *i*) se ajusta a derecho la reclasificación de los gastos preoperativos del campo minero, como activos diferidos, que realizó la DIAN; o por el contrario, la sociedad podía solicitar la deducción de estas erogaciones en virtud del artículo 107 del Estatuto Tributario; *ii*) proceden de forma simultánea las sanciones por inexactitud y por rechazo de pérdidas; y *iii*) hay lugar a condenar en costas a la demandada.

¹⁴ Samai, índice 12, PDF:

“RECIBEMEMORIALESPORCORREOELECTRONICO_CCXCOLOMB_CCX2020200P(.pdf) NroActua 12”

¹⁵ Samai, índice 15.

3. Registro de las erogaciones incurridas en la etapa de exploración minera, y aplicación del artículo 107 del Estatuto Tributario

Los actos administrativos demandados propusieron el rechazo de deducciones por valor total de \$34.020.277.000, discriminados así: *i) gastos operacionales de administración* (renglón 52) declarados por la demandante en cuantía de \$25.919.475.000, correspondientes a las cuentas de *gastos laborales; honorarios, comisiones, servicios y arrendamientos; depreciaciones y amortizaciones acumuladas; impuestos y otros gastos de administración; y, ii) otras deducciones* en la suma de \$8.100.802.000, (renglón 55) compuesto por las cuentas de *comisiones; intereses; diferencia en cambio; venta de propiedad, planta y equipo; costos y gastos de ejercicios anteriores; y otras deducciones*.

La DIAN reclasificó estas erogaciones como *activos diferidos*, toda vez que estimó que se trataba de expensas efectuadas en la fase de exploración que debían registrarse en el activo. Además, estos conceptos fueron rechazados como gasto porque no cumplían con los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario, ante la ausencia de relación causal entre las expensas y los ingresos registrados en la declaración. Así mismo, se cuestionó el requisito de necesidad y proporcionalidad por cuanto se declaró un ingreso operacional de \$0.

La sentencia de primera instancia avaló la reclasificación propuesta por los actos demandados en el sentido de incluir como activos diferidos los gastos en que incurrió la actora durante la etapa preoperativa de su actividad económica.

En el recurso de apelación, la demandante cuestiona que no se tuvo en cuenta la situación fáctica y operacional de la sociedad, quien carecía de una expectativa real de generación de ingresos, ante la negociación de los proyectos mineros, los problemas financieros de la casa matriz y los bajos precios del carbón. De ahí que a estas erogaciones no les aplicaba el artículo 67 del Decreto 2649 de 1993.

El apelante también insistió en el argumento expuesto en la demanda en el que sostiene que la DIAN vulneró los artículos 142 y 143 del Estatuto Tributario pues los gastos rechazados no corresponden de manera directa a los de exploración y explotación, sino que se tratan de salarios, mejoras en bienes de terceros, rendimientos financieros, arrendamientos de oficinas, y diferencia en cambio y, además, no son amortizables en más de un año. Por lo que concluyó que estos conceptos no coinciden con los señalados en los artículos 142 y 143 *ibidem*.

Anota, adicionalmente, que el Consejo Técnico de la Contaduría Pública y la Superintendencia de Sociedades avalan la posibilidad de tratar dichas erogaciones como gastos, por elección del contribuyente. Que el Tribunal interpretó de manera errónea la sentencia de unificación del 26 de noviembre de 2020 (exp. 21329), al evaluar los requisitos de las deducciones atendiendo a los ingresos operacionales, y no en consideración a la actividad comercial de la empresa y su capacidad contributiva.

A efectos de resolver el problema jurídico planteado, se reiterará en lo pertinente la posición jurídica mayoritaria de la Sala expuesta en las sentencias del 27 de octubre de 2022, exp. 24306, y del 3 de noviembre de 2022, exp. 23839, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez, en donde se examinó el tratamiento fiscal y contable de los gastos de exploración minera en el sentido que deben registrarse y declararse como activos diferidos. Criterio jurisprudencial que, además, se respalda en pronunciamientos

anteriores de la Sección¹⁶.

El artículo 142 del Estatuto Tributario, en su versión vigente para la época de los hechos, preveía la deducibilidad de las *“inversiones necesarias amortizables”*, entendiendo por estas, 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, ii) diferidos*; ya fueren gastos preliminares de instalación u organización o de desarrollo, o *iii) costos de adquisición o explotación de minas*. Con fundamento en esta norma, en las providencias que se reiteran, se expuso que cuando 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 del Estatuto Tributario.

A su vez, de conformidad con ese criterio de decisión, la técnica contable establecida en el Decreto 2649 de 1993, en su artículo 67, disponía que las inversiones amortizables en la etapa de exploración debían registrarse contablemente como activos diferidos, *“sin que tuviera relevancia el éxito o no de la actividad, pues basta que de ellas se esperen obtener beneficios económicos en otros periodos”*, toda vez que la norma *“no establecía de forma obligatoria que existieran ganancias a futuro (...) sino que se encontraba supeditado a que existiera tanto ganancias como pérdidas”*.

Por lo anterior, la Sala concluyó que los gastos de exploración minera le son aplicables los artículos 142 y 143 del Estatuto Tributario 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.

Al respecto, en esta oportunidad, además se precisa que las expensas que deben registrarse en el activo corresponden a aquellas inversiones necesarias *“para los fines del negocio”*, lo cual implica que estas deben corresponder a verdaderas erogaciones incurridas para el desarrollo de la actividad económica, en este caso, la exploración minera, de tal manera que aquellos costos y gastos transversales a la operación o que no incidan en la exploración no están cobijados por los artículos 142 y 143 del Estatuto Tributario. En ese sentido, no toda expensa en la que incurre un ente en la fase exploratoria de su negocio debe registrarse como activo, ni tampoco toda erogación debe llevarse al estado de resultados.

Lo anterior, dependerá de la naturaleza del costo o gasto y su destinación, de tal manera que, en este caso corresponde determinar si existe una asociación clara a la actividad exploratoria o no, para reconocer la expensa en los resultados o en el activo, a partir de las pruebas que allegue el contribuyente.

En el caso de que la erogación constituya un verdadero costo o gasto deducible, el análisis se realiza frente a los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario. Al respecto, esta Sección en la Sentencia de Unificación del 26 de noviembre de 2020, exp. 21329, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez, que estableció las reglas de decisión frente al alcance de los requisitos de causalidad, necesidad y proporcionalidad regulados en dicha norma, dispuso:

¹⁶ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencias del 10 de octubre de 2018, exp. 21642, CP Jorge Octavio Ramírez Ramírez; del 22 de abril, 05 de agosto y 09 de septiembre de 2021, exs. 24965, 25034 y 24282, CP Milton Chaves García; del 22 de julio y 26 de agosto de 2021, exs. 25198 y 25127, CP Stella Jeannette Carvajal Basto.



- “1. Tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta, todas las expensas realizadas por el contribuyente en desarrollo o ejecución de la actividad productora de renta. Para establecer el nexo causal entre el gasto y la actividad lucrativa, no es determinante la obtención de ingresos ni el enunciado del objeto social del sujeto pasivo.
2. Las expensas necesarias son aquellas que realiza razonablemente un contribuyente en una situación de mercado y que, real o potencialmente, permiten desarrollar, conservar o mejorar la actividad generadora de renta. La razonabilidad comercial de la erogación se puede valorar con criterios relativos a la situación financiera del contribuyente, las condiciones del mercado donde se ejecuta la actividad lucrativa, el modelo de gestión de negocios propio del contribuyente, entre otros. Salvo disposición en contrario, no son necesarios los gastos efectuados con el mero objeto del lujo, del recreo o que no estén encaminados a objetivos económicos sino al consumo particular o personal; las donaciones que no estén relacionadas con un objetivo comercial; las multas causadas por incurrir en infracciones administrativas; aquellos que representen retribución a los accionistas, socios o partícipes; entre otros.
3. La proporcionalidad corresponde al aspecto cuantitativo de la expensa a la luz de un criterio comercial. La razonabilidad comercial de la magnitud del gasto se valora conforme a la situación económica del contribuyente y el entorno de mercado en el que desarrolla su actividad productora de renta.
4. Los contribuyentes tienen la carga de poner en conocimiento de las autoridades administrativas y judiciales las circunstancias fácticas y de mercado, demostraciones y carga argumentativa, conforme a las cuales una determinada expensa guarda relación causal con su actividad productora de renta, es necesaria y proporcional con un criterio comercial y tomando en consideración lo acostumbrado en la concreta actividad productora de renta.”

Como se advierte, contrario a lo expuesto en los actos administrativos demandados, la causalidad de la expensa y la necesidad debe analizarse a la luz de la actividad productora de renta, siendo irrelevante la obtención de ingresos. Así mismo, la proporcionalidad implica una ponderación que tenga en cuenta la situación económica del contribuyente y el entorno del mercado, y no se trata de una simple comparación contra los ingresos, de tal forma que los argumentos propuestos por la DIAN en tal sentido, carecen de sustento.

En tal sentido, y en consideración de lo expuesto en el recurso de apelación, en el cual la actora insiste en que los conceptos desconocidos como deducción no coinciden con los señalados en el artículo 142 del Estatuto Tributario, la Sala procede a verificar, a partir de las pruebas obrantes en el expediente, cuáles de las erogaciones registradas en los renglones de “gastos operacionales de administración” y de “otras deducciones” ostentan una asociación clara a la actividad de exploración minera, estando en la obligación de registrarlas como cargos diferidos, y cuáles no, debiendo, en este último caso, reconocerse como deducciones:

- A fls. 130 a 134 obra la conciliación contable y fiscal de la sociedad demandante que registra lo siguiente, en relación con las deducciones rechazadas por la DIAN:

Cuenta	Saldo fiscal (Débito - Crédito)
Gastos operacionales de Administración	\$25.919.475.000
Gastos laborales	\$8.239.632.067
Honorarios, comisiones, servicios, arrendamientos	\$13.057.522.925
Depreciación y amortizaciones acumuladas	\$2.187.171.168
Impuestos	\$589.258.538
Otros gastos de administración	\$1.845.889.775
Otras deducciones	\$8.100.802.000
Total deducciones	\$34.020.277.000

- A fls. 178 y 179 Caa 2 consta la conciliación contable y fiscal con los códigos de las cuentas PUC a seis dígitos, en donde se advierte el desglose de las cuentas de *gastos operacionales de administración* y de *otras deducciones* y se evidencia lo siguiente:

En los registros de la cuenta 51 correspondiente a “*gastos operacionales de administración*” (renglón 52) se advierten erogaciones laborales de sueldos, comisiones, incapacidades, auxilio de transporte, prestaciones sociales, dotaciones, indemnizaciones laborales, capacitaciones, aportes a seguridad social; servicios de revisoría fiscal, auditoría externa, avalúos, asesoría jurídica, financiera y técnica; impuestos de industria y comercio, a la propiedad raíz, instrumentos públicos, gravamen a los movimientos financieros; construcciones y edificaciones, flota y equipo de transporte, y otros diversos. De conformidad con el Plan Único de Cuentas registra las erogaciones directamente relacionadas con la gestión administrativa del ente económico.

En relación con las *otras deducciones*, se encuentra que:

Cuenta	Saldo fiscal	Reglón	Observaciones de la Sala
421020- Diferencia en Cambio	\$3.480.152.524	44	De acuerdo con el Plan Único de Cuentas, la cuenta 4210 registra los ingresos no operacionales. En ese sentido, la demandante reconoció ingresos por diferencia en cambio en el período gravable. Hecho que no fue controvertido por la DIAN.
530515 – Comisiones	\$38.381.990	55	De acuerdo con el Plan Único de Cuentas, la cuenta 5305 registra gastos no operacionales financieros. El valor fiscal se registró dentro del renglón de otras deducciones.
530520- Intereses	\$1.437.478.009	55	De acuerdo con el Plan Único de Cuentas, la cuenta 5305 registra gastos no operacionales financieros. El valor fiscal se registró dentro del renglón de otras deducciones.
530525- Diferencia en cambio	\$6.574.868.109	55	De acuerdo con el Plan Único de Cuentas, la cuenta 5305 registra gastos no operacionales financieros. El valor fiscal se registró dentro del renglón de otras deducciones.
531015- Venta de propiedades planta y equipo	\$89.921.656	55	De acuerdo con el Plan Único de Cuentas, la cuenta 5310 registra gastos no operacionales por pérdidas en la venta y retiro de bienes, que pueden incluir planta y equipo. El valor fiscal se registró dentro del renglón de otras deducciones.
531515- Costos y gastos de ejercicios anteriores	\$244.255.835	55	La DIAN incluyó la cuenta 531515 Costos y <i>gastos de ejercicios anteriores</i> dentro de los conceptos de rechazo de “ <i>otras deducciones</i> ”. No obstante, el valor glosado por ese concepto corresponde a la cuenta 531505 que registra <i>costas y procesos judiciales</i> en cuantía de \$77.781.756, y no el correspondiente a la cuenta 531515 por \$244.255.835. De conformidad con el Plan Único de Cuentas, en la cuenta 5315 se registran gastos extraordinarios en los que incurre el ente para atender operaciones diferentes al giro ordinario de los negocios .
Otras deducciones	\$117.629.388	55	No se evidencia desglose de la composición

- A fls. 70 y 71 Caa 1, constan las notas 18 y 19 de los Estados Financieros, correspondientes a los *gastos operacionales de administración* y *gastos no operacionales*.

Dentro de los *gastos operacionales de administración* informa que en las erogaciones por *servicios*, se incluyen los de aseo y vigilancia, de procesamiento de datos y



servicios temporales por valor total de \$7.199.878.000. En cuanto a los honorarios incluye pagos por asesoría jurídica de \$2.120.482.000, y por desistimiento de derechos mineros y de servidumbres sobre predios involucrados en la vía férrea por valor total de \$2.293.829.000.

En la nota 19 *gastos no operacionales* se relacionan conceptos por diferencia en cambio, y por pérdida en retiro de bienes, entre otros.

Así mismo, a fls. 63 y 64 Caa1, se evidencia la nota 8 que da cuenta del registro de la depreciación y amortización acumulada, sin indicar si proviene de activos asociados a la exploración o de uso general para la empresa.

Junto a los estados financieros, a folios 74 a 83 se allegó el balance de verificación que contiene el desglose de las cuentas PUC a seis dígitos y los valores registrados, en términos semejantes a la mencionada conciliación contable fiscal, que obra a fls. 178 y 179 Caa2.

- La Administración, en la visita del 14 de diciembre de 2016, solicitó, entre otros, detalle por terceros de las cuentas 51054801- bonificaciones, 51102501- asesoría jurídica, 51103509 – asesoría técnica- devoluciones servidumbres, 512040- flota y equipo de transportes, y 512010- construcciones y edificaciones, junto con soportes aleatorios (fl. 92 Caa1). El demandante dio respuesta anexando facturas y documentos contables (fls. 106 a 127, 137 a 175 Caa2).

En las facturas se evidencia que los servicios jurídicos están ligados a la constitución de pruebas anticipadas en reclamaciones, asesorías de carácter laboral y legal general, así como a un contrato de interventoría de la gestión predial por valor de \$54.473.200 (folio 156 Caa2). También, se aportó el documento denominado *detalle de contabilidad* que relaciona desistimientos de servidumbres, y además, facturas que soportan el pago de multas por penalidades en contratos, y por arrendamientos de oficinas en la ciudad de Bogotá.

Teniendo en cuenta lo expuesto, la Sala advierte que no todas las erogaciones cuestionadas están asociadas directamente a la actividad de organización, exploración, construcción, instalación, montaje y puesta en marcha, por ello proceden como gasto del período:

Deducción – renglón declaración	Concepto	Valor rechazado por la DIAN como gasto	Valor que puede llevarse como gasto del período	Observaciones
Gastos operacionales de Administración (renglón 52)	Gastos laborales	\$8.239.632.067	\$8.239.632.067	Corresponden a gastos transversales de nómina de la operación, incluyendo el pago de salarios, prestaciones sociales y aportes a seguridad social, de conformidad con el desglose de la cuenta 51, que no están directamente asociados a las actividades de exploración. Por tanto, se aceptan como gastos.
	Honorarios, comisiones, servicios y arrendamientos	\$13.057.522.925	\$10.709.220.725	Corresponden a gastos transversales de la actividad, que no están intrínsecamente ligados a la fase de exploración, a partir del desglose de las cuentas observado en la conciliación contable y fiscal. Los servicios por aseo y vigilancia, de procesamiento de datos, servicios temporales y asesoría jurídica, y por penalidad contrato según los soportes allegados no se circunscriben a las actividades de exploración, por lo cual



				deben reconocerse como gasto. Con excepción de los honorarios por servicios por interventoría de la gestión predial por \$54.473.200 y por desistimiento de servidumbres de \$2.293.829.000 que tienen una relación directa con la actividad de exploración minera que desarrolla el contribuyente. Por tanto, estos no pueden solicitarse como gasto deducible, sino como activo diferido. Por su parte, la factura que soporta el arrendamiento de las oficinas en Bogotá da cuenta de que el servicio se prestó en locación distinta a los lugares de ejecución de los proyectos mineros, desvirtuándose que fuese una erogación asociada a la etapa de exploración. Por tanto, corresponden a gastos del período.
	Depreciaciones y amortizaciones acumuladas	\$2.187.171.168	\$0	No se probó su destinación.
	Impuestos	\$589.258.538	\$589.258.538	Se derivan del pago del impuesto de industria y comercio, gravámenes a la propiedad inmueble y a los movimientos financieros, y registro de instrumentos públicos, de acuerdo con la conciliación contable y fiscal. Se evidencia que la causación no está directamente asociada a la actividad de exploración, con lo cual constituyen gastos transversales de obligatorio pago, que son deducibles.
	Otros gastos de administración	\$1.845.889.775	\$0	No se probó su destinación.
Subtotal				\$19.538.111.000
Otras deducciones (renglón 55)	Comisiones	\$38.381.990	\$38.381.990	Gastos no operacionales financieros que no están ligados intrínsecamente a la exploración. Por tanto, se aceptan como gastos.
	Intereses	\$1.437.478.009	\$1.437.478.009	Gastos no operacionales financieros que no están ligados intrínsecamente a la exploración. Por tanto, se aceptan como gastos.
	Diferencia en cambio	\$6.574.868.109	\$6.574.868.109	Gastos no operacionales financieros que no están ligados intrínsecamente a la exploración. Adicionalmente, el demandante reconoció el ingreso por diferencia en cambio, de tal forma que el gasto debe afectar resultados.
	Venta de propiedad, planta y equipo	\$89.921.656	\$0	No se aportó prueba de la naturaleza del bien enajenado que dio lugar a este gasto
	Costos y gastos ejercicios anteriores	\$77.781.756	\$77.781.756	La DIAN incluyó la cuenta 531515 dentro del rechazo de "otras deducciones". No obstante, tomó el valor de la cuenta 531505 correspondiente a costas y procesos judiciales en cuantía de \$77.781.756 y no el correspondiente a la cuenta 531515. Los gastos por costas y procesos judiciales que glosa la DIAN no tienen relación directa con la actividad de exploración minera. Y, de conformidad con el Plan Único de Cuentas, en la cuenta 5315 se registran gastos extraordinarios en los que incurre el ente para atender operaciones diferentes al giro ordinario de los negocios. Por tanto, se aceptan como gastos.
	Otras deducciones	\$117.629.388	\$0	No se probó su destinación
Subtotal				\$8.128.509.864
Subtotal reconocido por este renglón				\$8.100.802.000
Total gastos del período				\$27.638.913.000



Al respecto, se advierte que los conceptos que rechaza la DIAN del renglón “*otras deducciones*” en realidad totalizan la suma de \$8.336.060.908, cifra que excede el valor declarado y el glosado por \$8.100.802.000. Por lo anterior, pese a que se reconocen de ese renglón los valores registrados en las cuentas comisiones, intereses, diferencia en cambio, y costos y gastos de ejercicios anteriores (en la que la DIAN relacionó gastos por costas y procesos judiciales), que en total ascienden a \$8.128.509.864, rechazando las demás erogaciones, la aceptación se limitará a la suma declarada¹⁷ y propuesta en la liquidación oficial, esto es, **\$8.100.802.000**.

Aunado a lo explicado en relación con estos gastos, la Sala advierte que no es procedente que la Administración desconociera el cumplimiento de los requisitos de las deducciones previstos en el artículo 107 del Estatuto Tributario, exigiendo una relación de las erogaciones con el ingreso, pues como se puso de presente en líneas atrás, la jurisprudencia de esta Sección ha precisado que el alcance de esos presupuestos debe analizarse en relación con la actividad productora de renta. De ahí que no proceda el rechazo bajo el motivo alegado en los actos demandados.

A partir del recuento probatorio expuesto la Sala procederá a **reconocer como deducción las sumas de \$19.538.111.000 en el renglón de *gastos operacionales de administración*, y \$8.100.802.000 en el de *otras deducciones*, para un total de \$27.638.913.000.**

De otro lado, **frente a las erogaciones restantes** la actora omitió probar que no estaban asociadas directamente a la actividad de exploración, este es el caso de las *depreciaciones y amortizaciones acumuladas* por \$2.187.171.168 dado que no se identifican los activos que las originaron, *otros gastos de administración* por \$1.845.889.775 que no fueron discriminados. Sumado a los honorarios (contrato de interventoría y servidumbre) no aceptados por estar relacionados con la actividad productora de renta por valor de \$2.348.302.000.

Con todo, se aclara que debido a las inconsistencias en la liquidación respecto de la deducción por *otras deducciones*, los mayores valores no aceptados como gasto en ese renglón (*venta de propiedad planta y equipo*, y *otras deducciones*) no se considerarán para determinar el valor de las expensas que debían reclasificarse como cargo diferido, pues la Sala aceptó el total valor glosado como gasto del período.

En ese sentido, la suma a **reclasificar como activo asciende a \$6.381.364.000**, al tenor de lo dispuesto en los artículos 142 y 143 del Estatuto Tributario.

Ahora bien, el actor se opone a dicha clasificación dado que, en su caso particular, carecía de una expectativa real de generación de ingresos, en razón a que su casa matriz suscribió, en 2013, memorial de entendimiento con Yildirim Holding AS para la venta de los proyectos de minería, debido a problemas financieros y los bajos precios del carbón.

Al respecto, en los “*Estados Financieros No Consolidados CCX Colombia S.A. (En Etapa Pre-operativa)*” a 31 de diciembre de año 2013¹⁸, se indica: “*El 29 de octubre de 2013, CCX Brasil Participaciones firmó Memorando de Entendimiento con Yildirim Holding AS¹⁹ (en adelante “Yildirim”) donde establecieron los términos y condiciones para la venta de los proyectos mineros*”.

¹⁷ En la conciliación contable y fiscal, el contribuyente registra un saldo contable de \$9.967.510.756, que al aplicarle un ajuste de \$1.866.708.625, el saldo fiscal se determinó en \$8.100.802.131., que fue el valor declarado. (FI 86 Caa1).

¹⁸ FIs 49 y 54 Caa 1.

¹⁹ FI 235 a 239 Caa 3



En ese documento, además, se precisa que, en el mes de noviembre de 2013, la matriz recibió un anticipo no reembolsable, “como garantía de la exclusividad y del pago de la transacción, con el fin de continuar con la negociación de la transacción”. Sin embargo, el plazo de negociación se amplió hasta 2014, y solo hasta el 31 de enero de 2014 se firmó una “carta de intención de carácter vinculante” estableciendo los términos y condiciones de la venta que concluyó con un acuerdo definitivo en marzo de 2014²⁰.

Al expediente administrativo, también se aportó certificado de revisor fiscal de la sociedad, en el que se informa²¹:

- “1. Durante el año gravable 2013, la Alta Dirección de CCX Colombia tomó la decisión de terminar su operación en Colombia, y en consecuencia, dejó de esperar réditos o beneficios futuros por las erogaciones efectuadas hasta la fecha.
2. Como consecuencia de lo anterior, durante el año gravable 2013 CCX Colombia efectuó las actuaciones encaminadas a la terminación de su operación en Colombia y la venta final de los activos que la componían. (...)
4. El 29 de octubre de 2013, CCX Brasil Participaciones firmó un Memorando de Entendimiento con la empresa Yildirim Holdings S.A. donde se establecieron las condiciones para la venta de los proyectos mineros (...), los cuales eran de propiedad de CCX Colombia y componían la totalidad de su operación en el país”.

La Sala encuentra que conforme con las pruebas reseñadas, la venta de los proyectos mineros no se perfeccionó en el año gravable 2013 (objeto de discusión), pues en dicho periodo empezó el proceso de negociación y, pese a que se produjo el pago de un anticipo, luego se postergó esa transacción, y solo se suscribió un acuerdo vinculante hasta el año 2014.

En consecuencia, para la vigencia 2013, existía una expectativa razonable de que las erogaciones de la fase preoperativa le generarían un beneficio futuro a CXX Colombia S.A., porque aún no había operado la venta de los proyectos mineros, de manera que los activos continuaban en cabeza de la sociedad. Y, según la posición mayoritaria de la Sala, frente a estos desembolsos es irrelevante el éxito o no de la actividad minera, ni tampoco se requiere que existan ganancias a futuro.

Así, las condiciones para registrar el activo diferido previstas en el artículo 67 del Decreto 2649 estaban dadas en el año 2013, al no haberse transferido el control sobre los títulos y los rendimientos de la explotación, ni formalizada la negociación con Yildirim. En esencia, aun contemplando la existencia de negociaciones para transferir los títulos, el control de los beneficios estaba en cabeza de la contribuyente, con lo cual son las propias condiciones de la actora las que determinaban el registro como activo diferido y no las de un tercero.

Para la Sala, la venta posterior de los proyectos mineros realizada en el año gravable 2014 no desconoce que, de acuerdo con los hechos económicos del año 2013, en ese periodo, la contribuyente tenía la expectativa de obtener beneficios futuros (tanto del campo minero como de las erogaciones preliminares incurridas en el mismo), pues aún no se había concretado dicha negociación.

Y ello es así, porque no puede perderse de vista que el propósito de la norma de activos diferidos es reconocer el efecto futuro y reflejar la información económica real del respectivo período fiscal.

²⁰ FI 54 Caa 1.

²¹ FI 284 Caa3.



Aunado a lo expuesto, las dificultades financieras y del sector minero que aduce la sociedad tampoco son suficientes para demostrar la ausencia de beneficios económicos futuros, pues si la compañía iba a culminar sus actividades, como lo señala el certificado del revisor fiscal, ello debió informarse en los Estados Financieros, al tenor de los artículos 7, 11 y 15 del Decreto 2649 de 1993. En similar sentido, se observa que en el año 2013 no existía certeza de que estas dificultades económicas pudieran afectar los beneficios del ente en los períodos futuros.

En todo caso, el control sobre los activos estaba en cabeza de la sociedad para 2013, con una expectativa razonable de rentabilidad con independencia de que el negocio generase utilidades o pérdidas, que como se repite, lo ha precisado la posición mayoritaria de esta Sección.

Así, los gastos por *depreciaciones y amortizaciones acumuladas, otros gastos de administración, venta de propiedad planta y equipo, y otras deducciones*, incurridos por la sociedad en el desarrollo de su actividad productora de renta de exploración minera (fase preoperativa), debieron registrarse como activos diferidos y amortizarse en los plazos legales, en tanto corresponden a inversiones necesarias para la puesta en marcha de sus proyectos mineros, conforme lo prevé el artículo 142 del Estatuto Tributario y según el criterio jurisprudencial expuesto.

De otro lado, en lo que respecta a los conceptos del Consejo Técnico de la Contaduría Pública y de la Superintendencia de Sociedades, la Sala resalta que, a partir del artículo 230 de la Constitución Política, dichos documentos no ostentan un carácter vinculante para el operador judicial, con lo cual son un mero criterio auxiliar de interpretación. Además, en este caso corresponde aplicar la interpretación normativa que sobre la materia ha realizado esta Sección, en su condición de máxima autoridad de la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo.

De igual forma, no sobra advertir que los argumentos relativos a la NIIF 6 no tienen asidero en el presente caso dado que, para la época de los hechos, las normas internacionales no estaban vigentes ni eran plenamente aplicables en Colombia.

Por último, en lo que respecta a la indebida interpretación del artículo 107 del Estatuto Tributario, la Sala advierte que, para el caso de las erogaciones que debían registrarse como cargos diferidos eran aplicables los artículos 142 y 143 como norma especial, lo cual no implica que se deniegue el acceso del contribuyente a la deducción pues esta se garantiza vía amortización, solo que, en un momento posterior, conforme lo dispone el artículo 67 del Decreto 2649 de 1993. De allí que no haya lugar a pronunciarse sobre el alcance y cumplimiento de los requisitos previstos en el citado artículo 107, respecto de estas.

En consecuencia, la Sala confirma parcialmente la reclasificación de los gastos declarados, como activos diferidos, en cuantía de **\$6.381.364.000**.

De otro lado, se reconocen como gastos y deducciones procedentes **\$19.538.111.000** en el renglón de *gastos operacionales de administración*, y **\$8.100.802.000** en el de *otras deducciones*, para un total de **\$27.638.913.000**. En ese sentido, se reliquidarán el tributo y las sanciones a cargo.

En consecuencia, procede la nulidad parcial de los actos demandados y la determinación oficial del impuesto de renta y sus sanciones del año gravable 2013 a cargo de la actora es la siguiente:



Concepto	Declaración privada	DIAN	Tribunal	Consejo de Estado
Efectivo, bancos	\$ 2.150.641.000	\$ 2.150.641.000	\$ 2.150.641.000	\$ 2.150.641.000
Acciones y aportes	\$ 896.268.000	\$ 896.268.000	\$ 896.268.000	\$ 896.268.000
Cuentas por cobrar	\$ 85.182.902.000	\$ 85.182.902.000	\$ 85.182.902.000	\$ 85.182.902.000
Inventarios	\$ 0	\$ 0	\$ 0	\$ 0
Activos fijos	\$ 27.977.177.000	\$ 27.977.177.000	\$ 27.977.177.000	\$ 27.977.177.000
Otros activos	\$ 610.665.907.000	\$ 644.686.184.000	\$ 644.686.184.000	\$ 617.047.271.000²²
Total patrimonio bruto	\$ 726.872.895.000	\$ 760.893.172.000	\$ 760.893.172.000	\$ 733.254.259.000
Pasivos	\$ 77.039.990.000	\$ 77.039.990.000	\$ 77.039.990.000	\$ 77.039.990.000
Patrimonio líquido	\$ 649.832.905.000	\$ 683.853.182.000	\$ 683.853.182.000	\$ 656.214.269.000
Total ingresos netos	\$ 3.759.518.000	\$ 3.759.518.000	\$ 3.759.518.000	\$ 3.759.518.000
Total costos	\$ 0	\$ 0	\$ 0	\$ 0
Gastos operacionales de administración	\$ 25.919.475.000	\$ 0	\$ 0	\$ 19.538.111.000
Otras deducciones	\$ 8.100.802.000	\$ 0	\$ 0	\$ 8.100.802.000
Total deducciones	\$ 34.020.277.000	\$ 0	\$ 0	\$ 27.638.913.000 ²³
Renta líquida del ejercicio	\$ 0	\$ 3.759.518.000	\$ 3.759.518.000	\$ 0
Pérdida líquida	\$ 30.260.759.000	\$ 0	\$ 0	\$ 23.879.395.000
Renta líquida gravable		\$ 3.759.518.000	\$ 3.759.518.000	\$ 0
Impuesto sobre la renta gravable	\$ 0	\$ 939.880.000	\$ 939.880.000	\$ 0
Total impuesto a cargo	\$ 0	\$ 939.880.000	\$ 939.880.000	\$ 0-
Anticipo del año gravable	\$ 0	\$ 0	\$ 0	\$ 0
Saldo a favor del año anterior	\$ 109.208.000	\$ 109.208.000	\$ 109.208.000	\$ 109.208.000
Total retenciones año gravable	\$ 4.199.000	\$ 4.199.000	\$ 4.199.000	\$ 4.199.000
Anticipo año gravable siguiente	0	0	0	0
Saldo a pagar por impuesto	0	\$ 826.473.000	\$ 826.473.000	0
Saldo a favor del periodo	\$ 113.407.000	\$ 0	0	\$ 113.407.000
Sanciones	\$ 0	\$ 8.505.070.000	\$ 939.880.000	\$ 1.595.341.000
Total saldo a pagar	\$ 0	\$ 9.331.543.000	\$ 1.766.353.000	\$ 1.481.934.000
Total saldo a favor	\$ 113.407.000	\$ 0	\$ 0	0

4. Sanciones por inexactitud y rechazo de pérdidas

La sentencia de primera instancia desestimó la aplicación simultánea de las sanciones por inexactitud y rechazo de pérdidas.

La DIAN apeló la decisión e insistió en su procedencia concurrente por cuanto la pérdida del contribuyente no tiene propiamente una afectación en el saldo a pagar o saldo a favor del periodo en el cual se produce, como si ocurre con la sanción por inexactitud, sino una alteración en la deducción que se hace en los periodos siguientes, de la pérdida inicialmente declarada.

Al respecto, la Sala advierte que la liquidación del tributo resultante de la parte motiva de esta providencia arroja pérdida líquida, de manera que, ante la inalterabilidad del saldo a favor (antes de sanciones) no existe base para calcular la sanción por inexactitud. Lo anterior, habilita únicamente a la imposición de la sanción por disminución de pérdidas discutida por la DIAN y carece de objeto el estudio la concurrencia de sanciones.

²² Se mantiene reclasificación de activos por \$6.381.364.000.

²³ Se aceptan gastos por valor total de \$27.638.913.000.



En consecuencia, la sanción por pérdidas se liquida como se muestra a continuación:

Sanción por disminución de pérdidas	
Pérdida declarada por el contribuyente	\$30.260.759.000
Pérdida determinada por el Consejo de Estado	\$23.879.395.000
Diferencia	\$6.381.364.000
Impuesto teórico (25%)	\$1.595.341.000
Base sanción	\$1.595.341.000
Tarifa	100%
Sanción	\$1.595.341.000

5. Condena en costas

La demandante en el recurso de apelación insistió en que se condenara en costas (agencias en derecho y gastos del proceso) a la demandada, toda vez que las pruebas para liquidarlas se pueden aportar antes de la ejecutoria de la sentencia, por lo que con el recurso de apelación allegó las facturas de venta por concepto de los honorarios pactados con la firma de abogados, así como el contrato de prestación de servicios, la orden de pago y el comprobante contable. Sobre las agencias en derecho sostuvo que debían liquidarse de conformidad con la tarifa prevista en el numeral 1 del artículo 5 del Acuerdo No. PSAA16-10554 de 2016, proferido por el Consejo Superior de la Judicatura.

La Sala advierte que, en primera y segunda instancia, la demanda prosperó parcialmente, supuesto que en los términos del numeral 5 del artículo 365 del Código General del Proceso (aplicable por remisión del artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo), permite que el juez se abstenga de condenar en costas, por lo que teniendo en cuenta que solo se accedió a parte de los cargos formulados por el actor, y se mantuvieron las demás glosas de los actos demandados que fueron objeto de discusión no hay lugar a la condena en cuestión, independientemente de las pruebas de su causación que fueron allegadas.

De tal forma que se confirmará la decisión de primera instancia al efecto y no se ordenará condena en costas en segunda instancia, por las mismas razones.

6. Decisión

De conformidad con todo lo expuesto, se modificará el ordinal segundo de la sentencia apelada, para en su lugar, a título de restablecimiento del derecho, tener como liquidación del tributo la siguiente. En lo demás, se confirma la sentencia apelada.

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.

FALLA

1. **Modificar** el ordinal segundo de la sentencia de primera instancia, proferida el 28 de julio de 2022 por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A. En su lugar:



“**SEGUNDO:** A título de restablecimiento del derecho, **TÉNGASE** como liquidación del impuesto sobre la renta del año 2013 de la sociedad CCX Colombia S.A. En Liquidación, la efectuada por el Consejo de Estado en la parte motiva de la presente providencia”.

2. En lo demás, se **confirma** la sentencia apelada.
3. No condenar en costas en ninguna de las instancias.
4. Reconocer personería al abogado Marco Tulio Montes Canales, como apoderado de la DIAN, en los términos y para los fines del poder que obra a índice 22 de Samai.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al tribunal de origen. **Cúmplase.**

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

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8086/Vistas/documentos/validador>