



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

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

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

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 25000-23-37-000-2015-00873-01 (24268)
Demandante: ANGLOGOLD ASHANTI COLOMBIA SA
Demandado: DIAN

Temas: Patrimonio 2011. Base gravable. Inversiones en etapa de exploración minera.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 15 de junio de 2018, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que resolvió¹:

«PRIMERO: DECLARAR la nulidad parcial de los actos administrativos contenidos en la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412013000159 del 17 de enero de 2014, por medio de la cual se modificó la declaración privada del impuesto al patrimonio por el año 2011, presentada por la sociedad Anglogold Ashanti Colombia S.A.; y en la Resolución No. 900.401 del 04 de diciembre de 2014, confirmatoria del acto anterior, de conformidad con las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO: En aplicación del principio de favorabilidad de que trata el artículo 293 de la Ley 1819 de 2016, DECLARAR que la sociedad Anglogold Ashanti Colombia S.A. está obligada a sufragar por concepto de sanción por inexactitud de que trata el artículo 647 del Estatuto Tributario, la suma equivalente a \$19.028.999.000.

TERCERO: En lo demás, NEGAR las pretensiones de la demanda.

CUARTO: En los términos de la sustitución de poder visible en el folio 508 del expediente, RECONOCER personería para actuar como apoderada de la sociedad demandante a la abogada Carolina Delgado Esguerra, identificada con la cédula de ciudadanía No. 31.322.447 y portadora de la Tarjeta Profesional No. 161.178 expedida por el Consejo Superior de la Judicatura (...).

ANTECEDENTES

El 16 de mayo de 2011, ANGLOGOLD ASHANTI COLOMBIA SA² presentó la declaración del impuesto al patrimonio por el año gravable 2011, en la cual registró un patrimonio bruto de \$40.834.180.000³.

¹ No se pronunció sobre la condena en costas. Fl. 525 vto. y 526 c.p. 1

² El objeto social de la sociedad consiste en la «exploración, explotación, beneficio y comercialización de oro y otros minerales, asociados o no con el oro, que se encuentren en áreas comprendidas en contratos de concesión celebrados con el estado o en contratos celebrados con particulares con títulos de propiedad privada de minas, y de acuerdo con las disposiciones legales vigentes; quedando entendido que dentro de dicho objeto social queda comprendida la construcción, instalación y operación de equipos de minería, procesamiento y transporte, así como de plantas industriales para el beneficio y el mercadeo del mineral o sus subproductos en Colombia o en el exterior». Fl. 49 c.p. 1

³ Fl. 4 c.a. 1



El 10 de mayo de 2013, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes expidió el Requerimiento Especial 312382013000115, en el que propuso incrementar el patrimonio bruto en \$317.149.988.000 (*inversiones en etapa de exploración minera*), para determinar un mayor impuesto de \$15.223.200.000, una mayor sobretasa de \$3.805.799.000 e imponer sanción de inexactitud de \$30.446.398.000⁴. La sociedad no dio respuesta a este acto⁵.

El 17 de enero de 2014, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes expidió la Liquidación Oficial de Revisión 312412013000159, en la que acogió las glosas propuestas en el requerimiento especial⁶. Contra este acto se interpuso recurso de reconsideración⁷.

El 4 de diciembre de 2014, por medio de la Resolución 900.401, la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, confirmó el acto liquidatorio⁸.

DEMANDA

ANGLOGOLD ASHANTI COLOMBIA SA, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del CPACA, formuló las siguientes⁹:

«1. Pretensiones

1.1. *Que se declare la nulidad de los actos acusados [Liquidación Oficial 312412013000159 del 17 de enero de 2014 y la Resolución 900.401 del 4 de diciembre de 2014].*

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

1.2.1. *Declarando que no procede el incremento de \$317.150.988.000 en el valor del patrimonio bruto y líquido de mí representada por el año 2011.*

1.2.2. *Declarando entonces que no procede la mayor base del impuesto al patrimonio que propone la DIAN en valor de \$317.149.988.000, ni al mayor impuesto liquidado en cuantía de \$19.028.999.000.*

1.2.3. *Declarando que no hay lugar a la sanción por inexactitud impuesta a mi representada.*

1.2.4. *Señalando que la declaración del impuesto al patrimonio presentada por AngloGold por el año gravable 2011 está en firme.*

1.2.5. *Ordenando el archivo del expediente que por este particular se haya abierto en contra de mí representada.*

1.2.6. *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».*

⁴ Fls. 273 a 287 c.a. 2

⁵ Información tomada de la liquidación oficial de revisión 312412013000159 del 17 de enero de 2014. Fl. 57 vto. c.p. 1

⁶ Fls. 56 a 62 c.p. 1

⁷ Fls. 328 a 368 c.a. 2

⁸ Fls. 63 a 112 c.p. 1

⁹ Fl. 2-3 c.p. 1



Invocó como normas violadas, las siguientes:

- Artículos 26, 142, 189, 647, 772 y 774 del Estatuto Tributario
- Artículo 197 de la Ley 1607 de 2012
- Artículos 3, 5, 9 y 80 del CPACA
- Artículos 17, 18, 65 y 67 del Decreto 2649 de 1993

Como concepto de la violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

En el año 2010, la sociedad cambió la política contable de los cargos diferidos para trasladar, del balance general al estado de resultados como costo de ventas, las erogaciones incurridas en la etapa de exploración minera, modificación avalada por el revisor fiscal en atención a las directrices impartidas por la casa matriz y las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Se equivocó la Administración al considerar que dichas erogaciones debían contabilizarse como cargos diferidos amortizables en los términos del artículo 142 del ET, norma no aplicable, por cuanto las mismas no cumplen los requisitos de los artículos 65 y 67 del Decreto 2649 de 1993, con lo cual incurrió en falsa motivación.

Como la normativa no determina el método contable para el registro de los costos de exploración y evaluación en las industrias extractivas, la actora 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. El anterior tratamiento está avalado por la técnica contable nacional e internacional; la doctrina del Consejo Técnico de la Contaduría Pública y de la Superintendencia de Sociedades; y los experticios aportados con la demanda.

La resolución que resolvió el recurso de reconsideración no aludió (i) al cargo de falsa motivación propuesto en el recurso, (ii) la violación de las normas contables, (iii) las alegaciones según las cuales la DIAN no puede cuestionar el tratamiento contable de unas erogaciones, toda vez que la autoridad competente para ello es el Consejo Técnico de la Contaduría Pública o la Superintendencia de Sociedades, (iv) las pruebas aportadas al no considerarlas idóneas y (v) las determinaciones tomadas por el Comité Técnico cuya integración se solicitó conforme al artículo 560 [parágrafo] del ET, lo cual condujo a la expedición irregular del referido acto, y a la vulneración de los derechos al debido proceso y de defensa.

La sanción por inexactitud es improcedente por cuanto entre la DIAN y la actora existe una diferencia de criterios sobre la interpretación y aplicación de las normas contables frente a las inversiones realizadas durante la exploración minera pues, mientras que la entidad sostiene que dichas erogaciones deben capitalizarse, la sociedad considera, apoyada en conceptos del CTCP, en estándares internacionales y en opiniones de expertos en temas contables, que las mismas deben llevarse al estado resultados bajo el método de esfuerzos exitosos. Además, la información consignada en la declaración del impuesto al patrimonio fue completa y verdadera, y no se probó que en las actuaciones realizadas por la sociedad mediara ánimo defraudatorio o doloso.



OPOSICIÓN

La **DIAN** solicitó decretar la prejudicialidad del proceso por tener relación con el litigio del impuesto sobre la renta por el año gravable 2010, en el cual se modificó el patrimonio a 31 de diciembre de 2010, base del tributo aquí discutido. Se opuso a las pretensiones de la demanda, en los siguientes términos¹⁰:

En el proceso de determinación del impuesto sobre la renta del año 2010, se evidenció que la actora cambió la política contable de los cargos diferidos cuando trasladó del balance general al estado de resultados como costos de ventas, las erogaciones en que incurrió en la etapa de exploración minera, que corresponden a inversiones amortizables susceptibles de deducción conforme a los artículos 142, 143 y 159 del ET, sin que se requirieran acreditar los requisitos señalados en los artículos 65 y 67 del Decreto 2649 de 1993.

Contrario a lo señalado por la demandante, la normativa tributaria interna regula la deducción por amortización de dichas inversiones, por lo que no es aceptable la aplicación del método de esfuerzos exitosos de carácter internacional; el Decreto 2650 de 1993 incluye en las cuentas de los activos la 1715 «costos de exploración por amortizar», en la cual se deben registrar las inversiones que se hagan por este concepto, sin ser aplicables los lineamientos derivados de las NIIF (*Normas Internacionales de Información Financiera*), pues no habían entrado en vigencia en el período discutido.

La DIAN no invadió las competencias del Consejo Técnico de la Contaduría Pública y de la Superintendencia de Sociedades, toda vez que el rechazo de los costos de ventas se fundamentó en una norma tributaria que no contradice lo señalado por dichas entidades en materia contable, por lo que los actos fueron expedidos por la entidad en ejercicio de las facultades de fiscalización y determinación que le confiere la ley.

De desestimarse los anteriores argumentos, se debe rechazar 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 de años anteriores.

La resolución que resolvió el recurso de reconsideración no incurrió en falsa motivación, pues la decisión se basó en los fundamentos de hecho y de derecho probados en los actos, los cuales permitieron identificar la infracción que dio lugar a la modificación de la declaración privada. Además, la entidad dio cumplimiento al artículo 560 [parágrafo] del ET toda vez que el recurso fue revisado por el Comité Técnico en reunión celebrada el 11 de octubre de 2014 como consta en el acta 13, por lo que no existió falencia procedimental ni violación del debido proceso en cuanto se atendió la solicitud de la contribuyente, se analizó el recurso y se impartieron las recomendaciones dadas por el referido Comité las cuales fueron desarrolladas en el respectivo fallo del recurso.

Se configuró el supuesto de hecho sancionable señalado en el artículo 647 del ET en la medida en que se declararon datos equivocados que derivaron en un menor impuesto a pagar, sin que se configurara diferencia de criterios toda vez que las disposiciones tributarias interpretadas y aplicadas no son confusas, por lo que se desconoció la normativa aplicable; el hecho de que no se evidenciaran datos falsos o una conducta dolosa no es óbice para sustraerse de la imposición de la sanción.

¹⁰ Fls. 287 a 305 c.p. 2



Solicitó no decretar ni tener como prueba pericial los estudios técnicos aportados con la demanda al carecer de necesidad y utilidad, por cuanto la controversia, al ser de puro derecho, se debe dirimir con la interpretación y aplicación de la normativa tributaria que rige el caso y con los documentos obrantes en los antecedentes administrativos.

AUDIENCIA INICIAL

El 8 de marzo de 2017 se celebró la audiencia inicial de que trata el artículo 180 de la Ley 1437 de 2011¹¹, donde se precisó que no se presentaron irregularidades procesales o nulidades, no se solicitaron medidas cautelares, ni se propusieron excepciones previas, se negó la solicitud de suspensión del proceso por prejudicialidad elevada por la demandada, se tuvieron como pruebas las allegadas con la demanda y la contestación, se ordenó el traslado de la traducción de los documentos del proceso 2015-00842 y se les dio el carácter de prueba documental, más no pericial, a los estudios técnicos aportados por la demandante. El litigio se concretó en establecer la legalidad de los actos administrativos acusados.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B anuló parcialmente los actos acusados, declaró, en aplicación del principio de favorabilidad, que la sociedad estaba obligada a sufragar por concepto de sanción por inexactitud «*la suma equivalente a \$19.028.999.000*», y negó las demás pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente¹²:

No es de recibo que la actora llevara al estado de resultados el 100% de los desembolsos incurridos durante las etapas de exploración y prospección minera al no poderse determinar su viabilidad comercial, sustentado en el cambio de la política contable de los cargos diferidos en atención a las directrices impartidas por la casa matriz y las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), toda vez que para el periodo discutido, las normas de contabilidad aplicables en Colombia eran las contenidas en el Decreto 2649 de 1993, prevalentes sobre las normas internacionales, las cuales entraron a regir a partir del primero de enero de 2015; y la discusión sobre la factibilidad técnica de los proyectos de exploración adelantados por la actora, tampoco justifican dicho manejo contable, por cuanto las normas aplicables en los años 2010 y 2011 obligaban a capitalizar las inversiones en el balance general en una cuenta del activo, hasta la fecha en que se decidiera la viabilidad o no del proyecto.

Si la intención de la demandante era amortizar como costo de ventas las inversiones efectuadas durante los años anteriores, debió someterse a lo establecido en los artículos 142 y 143 del ET, y haber obtenido ingresos relacionados con los cargos diferidos, lo cual no ocurrió; así, se concluye que las inversiones realizadas por la actora debieron registrarse como cargos diferidos de acuerdo con los artículos 65 del Decreto 2649 de 1993 y 142 del ET, y no llevarlas directamente al estado de resultados.

¹¹ Fls. 337 a 342 c.p. 2

¹² Fls. 510 a 526 c.p. 2



La sanción por inexactitud es procedente, porque la actora no incluyó en su denuncia activos que hacían parte de su patrimonio y aumentaban la base gravable del impuesto al patrimonio por el año 2011. Aplicó favorabilidad.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante** solicitó revocar la sentencia de primera instancia para declarar la nulidad total de los actos administrativos demandados¹³.

Respecto a la aplicación del método de esfuerzos exitosos, aclaró que si bien, para la época de los hechos discutidos las NIIF no se encontraban incorporadas a la legislación colombiana, eran elemento de interpretación de las reglas aplicables a sectores que, como el minero, no gozan de desarrollo normativo especial; que el Consejo de Estado aceptó la aplicación de normas internacionales para dirimir controversias de complejidad, por lo que la NIIF 6 avala la política contable adoptada por la sociedad.

El Tribunal interpretó de manera errada la expresión «*de acuerdo con la técnica contable*» contenida en el artículo 142 [inc. 2] del ET, mandato sobre el cual versaba el debate jurídico no abordado por este; insistió en que, conforme a las normas contables nacionales e internacionales, las erogaciones incurridas por la actora no podían clasificarse como inversiones amortizables pues, para ello, se requería la demostración de la viabilidad del proyecto, por lo que era válido registrarlas como costos en el estado de resultados bajo la aplicación del método contable de «*esfuerzos exitosos*»

Aludió a la modificación introducida por la Ley 1819 de 2016 al artículo 142 del ET, por considerar que se trata de un hecho jurídico sobreviniente a la discusión y que, a su juicio, tiene el efecto de darle prosperidad a las pretensiones de la demanda.

Aunque el *a quo* tuvo como pruebas documentales las traducciones y los experticios técnicos aportados por la sociedad, no las consideró, ni las valoró, con lo cual incurrió en un defecto fáctico y en violación del debido proceso, por la falta e indebida valoración de los medios probatorios obrantes en el expediente.

Erró el Tribunal al fallar el presente proceso por cuanto dependía de la decisión que se tomara en el proceso 2015-00842, relativo al impuesto de renta del año gravable 2010, toda vez que los valores consignados en dicho denuncia fueron la base gravable del impuesto al patrimonio declarado por el año 2011.

Se debe levantar la sanción por inexactitud por cuanto existió diferencia de criterios entre la DIAN y la sociedad sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias y contables a las erogaciones causadas durante la exploración minera pues, mientras la DIAN y el Tribunal sostienen que dichas erogaciones deben capitalizarse de acuerdo con lo previsto en los artículos 142 y 143 del ET, la sociedad considera, apoyándose en conceptos del CTCP, en estándares internacionales en opiniones de expertos contables y de sus propios revisores fiscales, que deben llevarse directamente al estado de resultados en aplicación del método de esfuerzos exitosos. Además, la información consignada en la declaración fue completa y verdadera y no se probó que en las actuaciones realizadas por la sociedad mediara ánimo defraudatorio o doloso.

¹³ Fls. 535 a 557 c.p. 2



ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** solicitó revocar la sentencia apelada, para lo cual insistió en los argumentos expuestos en la demanda y en el recurso de apelación¹⁴.

La **demandada** solicitó confirmar la sentencia de primera instancia. Al efecto, reiteró lo expuesto en la contestación de la demanda¹⁵.

El **Ministerio Público** solicitó confirmar la sentencia apelada, en caso de mantenerse, en segunda instancia el proceso en el que se controvierte el impuesto de renta por el año gravable 2010¹⁶, porque de accederse a la nulidad de la actuación, no sería procedente la modificación de la declaración del impuesto al patrimonio, en cuanto se mantendría lo denunciado en renta. De mantenerse el fallo que negó las pretensiones de la demanda, se observa que el artículo 142 del ET solo indica que es amortizable la inversión cuando se registre como activo, diferido o costo, sin remitir a las condiciones requeridas en la contabilidad para su amortización, las cuales se establecen en el artículo 143 *ib.*, siendo inadmisibles el cambio contable hecho por la actora.

El proceder de la demandante disminuyó la base para calcular el impuesto al patrimonio al no afectarse con la inversión realizada, la cuenta del activo diferido, que hace parte del balance general y que refleja la realidad patrimonial.

En cuanto a la sanción por inexactitud, señaló que se infringió el artículo 142 del ET cuando se le dio una interpretación que no surge de su contenido, por lo que no se presentó la alegada diferencia de criterios.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se discute la legalidad de los actos administrativos que modificaron la declaración del impuesto al patrimonio por el año gravable 2011, presentada por ANGGOLD ASHANTI COLOMBIA SA.

De acuerdo con los cargos de apelación formulados por la demandante, como apelante única contra la sentencia de primera instancia que accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda, se debe establecer si el *a quo* incurrió en indebida interpretación normativa al considerar que las erogaciones sufragadas en la etapa de exploración minera debieron registrarse como cargos diferidos conforme al artículo 142 del ET; si hubo una indebida valoración probatoria al no estimarse las pruebas aportadas con la demanda, y si se presentó diferencia de criterios en la interpretación del derecho aplicable como causal de exoneración de la sanción por inexactitud.

Teniendo en cuenta que en un proceso adelantado entre las mismas partes, en el cual se discutió la legalidad de los actos administrativos que determinaron el impuesto sobre la renta por el año gravable 2010, se estableció que las inversiones realizadas por la demandante en el marco de las 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

¹⁴ Fls. 580 a 585 c.p. 2

¹⁵ Fls. 573 a 579 c.p. 2

¹⁶ Fls. 586 a 588 c.p. 2



reitera, en lo pertinente, lo expuesto en dicha providencia¹⁷, por tratarse de una situación fáctica y jurídica igual al proceso en mención, en cuanto los valores consignados en dicho denuncia fueron la base gravable del impuesto al patrimonio declarado por el año 2011, aquí estudiado. En dicha decisión se precisó:

«La Sección ha adoptado un criterio de decisión al ocuparse, en diferentes fallos¹⁸, 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.»

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 artículo 142 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

¹⁷ Sentencia del 27 de octubre de 2022, Exp. 24306, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez.

¹⁸ Sentencias del 10 de octubre de 2018, Exp. 21642, CP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez; del 22 de abril, 5 de agosto y del 9 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.



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 (...)»¹⁹

Así las cosas, en atención a que las inversiones realizadas por la actora en la etapa de exploración minera debían registrarse en sus cuentas de balance como un mayor valor del activo según lo dispuesto en el artículo 142 del ET, integraban la base gravable del tributo aquí discutido, como se estableció en los actos acusados. No prospera el cargo de apelación.

Ahora bien, aunque el fallador de primera instancia tuvo como pruebas los experticios técnicos aportados con la demanda, que avalan el método de esfuerzos exitosos empleado por la demandante, no se puede alegar una indebida valoración probatoria de los mismos por su no estimación por cuanto los mismos no son vinculantes para el juzgador, quien resolvió la controversia planteada conforme a lo dispuesto en el artículo 142 del ET, de acuerdo con la redacción que se encontraba vigente para el periodo discutido, sin que aplique la modificación introducida por la Ley 1819 de 2016, como lo pretende la recurrente.

Por último, conforme al artículo 647 del ET constituye inexactitud sancionable en la declaración tributaria la no inclusión de activos objeto de gravamen que derive en un menor impuesto a pagar, 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 exculpatoria²⁰.

En el caso concreto se determinó que la actora no incluyó en la declaración del impuesto al patrimonio del año 2011 las erogaciones cuestionadas que, al corresponder a cargos diferidos, conforme a la legislación vigente en el periodo discutido, hacían parte del activo y, por ende, de su patrimonio, con lo cual está probada la adecuación típica entre la conducta juzgada y el tipo infractor descrito en el artículo 647 *ib*. No obstante, frente a la causal de exoneración invocada por la demandante, la Sala considera²¹ que en el *sub examine* 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 de 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 excluir la totalidad de los activos

¹⁹ Fl. 317 c.a. 2

²⁰ Sentencia del 11 de junio de 2020, Exp. 21640, CP. Julio Roberto Piza.

²¹ Sentencia del 9 de septiembre de 2021, Exp. 24282, CP. Milton Chaves García.



cuestionados del balance general y llevarlos como costos 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 practicará una nueva liquidación del impuesto al patrimonio por el año gravable 2011 para levantar la sanción por inexactitud, así:

CONCEPTO	LIQUIDACIÓN PRIVADA	LIQUIDACIÓN OFICIAL	CONSEJO DE ESTADO
Total patrimonio bruto	40.834.180.000	357.984.168.000	357.984.168.000
Total pasivo	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
Valor patrimonial neto acciones o aportes poseídos en sociedades nacionales	0	0	0
Menos valor casa o apartamento de habitación	0	0	0
Base para el impuesto	30.332.381.000	347.482.369.000	347.482.369.000
Impuesto al patrimonio	1.455.954.000	16.679.154.000	16.679.154.000
Sobretasa	363.989.000	4.169.789.000	4.169.789.000
Sanciones	0	30.446.398.000	0
Total saldo a pagar	1.819.943.000	51.295.341.000	20.848.943.000

En consecuencia, se modificará el ordinal segundo de la parte resolutive de la sentencia apelada para fijar, a título de restablecimiento del derecho, el impuesto al patrimonio por el año gravable 2011 a cargo de la demandante, conforme a liquidación practicada en esta instancia. En lo demás, la confirmará.

No se condenará en costas en esta instancia, toda vez que se configura el supuesto establecido en el artículo 365 [5] del CGP²², que permite al juez abstenerse de condenar en costas cuando prosperan parcialmente las pretensiones de la demanda²³.

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 parte resolutive de la sentencia del 15 de junio de 2018, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, el cual queda así:

«SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, FIJAR el impuesto al patrimonio por el año gravable 2011 a cargo de ANGLOGOLD ASHANTI COLOMBIA SA, conforme a la liquidación practicada en la parte motiva de esta providencia».

2.- CONFIRMAR en lo demás la sentencia apelada.

²² Artículo 365 [5] del CGP «En caso de que prospere parcialmente la demanda, el juez podrá abstenerse de condenar en costas o pronunciar condena parcial, expresando los fundamentos de su decisión»

²³ En el mismo sentido se pronunció la Sala en la sentencia del 28 de febrero de 2019, Exp. 22168, CP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, reiterada en sentencias del 24 de febrero de 2022, Exp. 25679, y del 7 de abril de 2022, exp. 24923, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto.



3.- Sin condena en costas en esta instancia.

4.- Reconocer personería a la abogada Isabela García Prati, como apoderada de la demandante conforme al poder que obra en el folio 569 c.p. 2.

Notifíquese y comuníquese. Devuélvase al Tribunal de origen. Cúmplase. La presente providencia se aprobó en la sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente
Aclara voto

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Salva voto