

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

CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Bogotá, D.C., tres (03) de noviembre de dos mil veintidós (2022)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2015-00841-01 (23839)
Demandante: Anglogold Ashanti Colombia SA
Demandado: DIAN

Temas: Renta. 2011. Costos en etapa de exploración minera. Renta presuntiva.
Compensación de pérdidas fiscales.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 12 de abril de 2018, proferida por la Sección Cuarta, Subsección B, del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que decidió (ff. 857 y 858):

1. Se declara la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión 312412013000087 del 17 de octubre de 2013 y de la Resolución 900.086 del 12 de noviembre de 2014, por medio de las cuales la DIAN modificó a Anglogold Ashanti Colombia S.A. la declaración de renta del año gravable 2011.
2. A título de restablecimiento del derecho se fija sanción por inexactitud en \$44.458.422.000.
3. Se niegan las demás pretensiones.
4. Por no haberse causado no se condena en costas.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Mediante la Liquidación Oficial de Revisión nro. 312412013000087, del 17 de octubre de 2013 (ff. 56 a 69), la demandada modificó la declaración del impuesto sobre la renta de la actora correspondiente al año gravable 2011, para rechazar una porción de los costos de ventas autoliquidados y adicionar la misma suma al renglón de activos fijos; sumar una renta gravable a su renta presuntiva; e imponer sanción por inexactitud. Al decidir el recurso de reconsideración, dicho acto fue parcialmente revocado por la Resolución nro. 900.086, del 12 de noviembre de 2014, en el sentido de reclasificar la adición a los activos fijos para el renglón de otros activos (ff. 71 a 99).

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

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

(ff. 2 y 3):

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

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

1.2.1. Declarando que no procede el desconocimiento del valor registrado en el renglón de costo de ventas correspondiente a las erogaciones efectuadas por la compañía en la etapa de exploración minera, por valor de \$110.396.037.000.

1.2.2. Declarando entonces que no procede la reclasificación en el renglón de otros activos, la suma registrada en el costo de ventas correspondiente a las erogaciones efectuadas en etapa de exploración minera, por valor de \$110.396.037.000.

1.2.3. Declarando que no procede el rechazo de las compensaciones en la determinación de la renta gravable de los activos exceptuados para efectos del cálculo de la renta presuntiva, por valor de \$24.326.455.000.

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

1.2.5. Señalando que la declaración de renta y complementarios presentada por AngloGold por el año gravable 2011 está en firme.

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

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

A los anteriores efectos, invocó como vulnerados los artículos 26, 142, 189, 647, 772 y 774 del ET (Estatuto Tributario); 3.^o, 5.^o, 9.^o y 80 del CPACA; 197 de la Ley 1607 de 2012; y 17, 18, 65 y 67 del Decreto 2649 de 1993, bajo el siguiente concepto de violación (ff. 2 a 45):

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

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

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

De otra parte, indicó que, según lo dispuesto en el artículo 189 del ET, al valor inicialmente obtenido de renta presuntiva se debe sumar la «renta gravable» generada por los activos exceptuados listados en la mencionada disposición. Al respecto, agregó que el artículo 26 *ibidem* precisa el alcance de esa categoría jurídico tributaria al establecer que la «salvo las excepciones legales, la renta líquida es renta gravable», siendo una de esas excepciones las compensaciones de pérdidas fiscales. Por ello, concluyó que si a la renta presuntiva se debe adicionar la renta gravable generada por

los activos exceptuados, dicha renta gravable debe tener en consideración las excepciones legales, dentro de las cuales se encuentra la compensación de pérdidas fiscales.

Se opuso a la sanción por inexactitud por falta de adecuación típica de su conducta con el tipo infractor. Con todo, alegó la configuración de la causal exculpatoria del error sobre el derecho aplicable.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la demanda (ff. 330 a 370). A esos efectos, rechazó el cambio de la política contable efectuado por la demandante, pues, según advirtió, el artículo 142 del ET establece expresamente que las inversiones *sub examine* realizadas por la actora se tenían que deducir, vía amortización, por deberse registrar como «costos de adquisición o explotación de minas y de exploración y explotación de yacimientos petrolíferos o de gas y otros productos naturales».

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

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

Sostuvo que era improcedente compensar las pérdidas fiscales con la renta gravable generada por los activos exceptuados, para lo cual expresó que la deducción por compensación de pérdidas de períodos anteriores de que trata el artículo 147 del ET es permitida en la depuración de la renta líquida ordinaria, pero no para la renta presuntiva.

Por último, manifestó que la actora sí incurrió en la conducta tipificada en el artículo 647 del ET, sin que ello fuera el resultado de un error sobre el derecho aplicable.

Sentencia apelada

El tribunal negó las pretensiones de la actora y se abstuvo de condenar en costas (ff. 817 a 858), con fundamento en las siguientes consideraciones:

Señaló que cuando el artículo 142 del ET hace referencia a la técnica contable, ello no implica que la procedencia de la deducción mediante el sistema de amortización esté condicionada a dicha normatividad, pues ello implicaría que si alguno de los requisitos previstos en ella no se cumple (*e.g.* los señalados en los artículos 65 y 67 del Decreto 2649 de 1993), se tendrían que inaplicar los artículos 142 y 143 del ET, los cuales obligan a que las inversiones en la etapa de exploración minera sean amortizadas. Agregó que no es posible registrar directamente en el estado de resultados las erogaciones en cuestión porque la cuenta contable 6115 «explotación de minas y canteras» determina que aquellas no constituyen costo hasta tanto la mina se encuentre en la etapa de explotación; y, además, en virtud del principio de asociación que exige que el costo tenga

una correlación con el ingreso. Por iguales motivos, desestimó los informes técnicos aportados al plenario y la doctrina emitida por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública y por la Superintendencia de Sociedades, y añadió que dichas pruebas no son vinculantes para el fallador. De otra parte, concluyó que aunque no era relevante determinar la posibilidad de aplicar el método contable de esfuerzos exitosos, en virtud de él solo se lleva al gasto del período los costos incurridos en la fase de exploración cuando se tiene la certeza de que la actividad resultara infructuosa.

De otra parte, juzgó que el artículo 147 del ET condiciona la compensación de pérdidas fiscales a la obtención de rentas líquidas ordinarias, lo cual descarta la posibilidad de compensar pérdidas de períodos anteriores con la renta gravable generada por los activos exceptuados listados en el artículo 189 *ibidem*.

Señaló que sí se configuró el hecho sancionable con el tipo sancionador previsto en el artículo 647 *ejusdem*. Sin embargo, anuló parcialmente los actos censurados, únicamente para reducir la sanción en aplicación del principio de favorabilidad.

Recurso de apelación

La demandante apeló la decisión del tribunal (ff. 868 a 889) con base en los mismos argumentos expuestos previamente sobre la procedencia de registrar los costos incurridos en la etapa de exploración directamente a sus cuentas de resultados bajo la aplicación del método contable de «*esfuerzos exitosos*»; y sobre la procedencia de compensar las pérdidas fiscales con la renta gravable generada por los activos exceptuados.

Adicionalmente, reprochó que al *a quo* interpretara que el artículo 142 establece el tratamiento contable de los costos incurridos en la fase de exploración minera y que no verificara el alcance y el cumplimiento de los requisitos de las cuentas de activos agotables y activos diferidos para determinar si las erogaciones en cuestión tenían tal naturaleza, en vista de que el artículo 142 del ET remite expresamente a la técnica contable. Además, alegó una indebida valoración probatoria concerniente a la comprensión que le dio el tribunal al método contable de esfuerzos exitosos.

Alegatos de conclusión

Las partes reiteraron, en esencia, los argumentos planteados en las anteriores etapas procesales (ff. 901 a 908 y 926 a 935).

El ministerio público solicitó confirmar la sentencia apelada (ff. 936 a 939). Sostuvo que la remisión del artículo 142 del ET a la técnica contable no implica que los efectos tributarios de las inversiones estudiadas estén supeditados a la forma en la cual se contabilizan las erogaciones. Frente a la modificación de la renta presuntiva, expresó que el artículo 189 determina la forma en la que debe ser calculada, lo cual «*excluye de plano remitirse al artículo 26 sobre la depuración de la renta ordinaria*». Defendió la imposición de la sanción por inexactitud.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados, atendiendo a los cargos de apelación planteados por la demandante, en calidad de apelante única, contra la sentencia del

tribunal que declaró su nulidad parcial, únicamente para reducir la sanción por inexactitud, en aplicación del principio de favorabilidad en materia sancionatoria, sin condenar en costas. Así, corresponde determinar: (i) si resulta procedente que las erogaciones incurridas por la actora en la etapa de exploración minera fueran registradas como costos en sus cuentas de resultados; (ii) si la renta gravable generada por los activos exceptuados en la determinación de la renta presuntiva podía ser compensada con las pérdidas fiscales de los años gravables anteriores al estudiado. En función de lo anterior, se decidirá sobre la sanción por inexactitud.

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

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

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

3.1- A efectos de desatar la contienda que convoca a las partes, para la época de los hechos *sub examine*, el artículo 142 del ET establecía que eran deducibles «*las inversiones necesarias realizadas para los fines del negocio o actividad, si no lo fueren de acuerdo con otros artículos de este capítulo y distintas de las inversiones en terrenos*». En particular, el artículo 142 del ET *ibidem* determinaba que la noción de «*inversiones necesarias amortizables*» comprendía los desembolsos efectuados o causados para los fines del negocio o actividad, que fueran susceptibles de demérito y que, «*de acuerdo con la técnica contable*» debieran registrarse como: (i) activos, para su amortización en más de un año o período gravable; (ii) diferidos, ya fueren gastos preliminares de instalación u organización o de desarrollo; o (iii) como costos de adquisición o explotación de minas y de exploración y explotación de yacimientos petrolíferos o de gas y otros productos naturales. Así, en caso de que la erogación cumpliera los anteriores requisitos, el contribuyente debía deducir el gasto, mediante el sistema de amortización, en los términos dispuestos en el artículo 143 *ejusdem*.

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

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 estas se esperen obtener beneficios económicos en otros períodos, toda vez que la norma *ibidem* «no establecía de forma obligatoria que existieran ganancias a futuro (...) sino que se encontraba supeditado a que existiera tanto ganancias como pérdidas». Asimismo, en las sentencias referidas se destacó que del catálogo de cuentas dispuesto en el artículo 14 del Decreto 2650 de 1993, las cuentas contables 1715 y 1720, junto con sus dinámicas, se refieren específicamente a que en ellas se deben registrar, como activos diferidos, los «costos de exploración por amortizar» y los «costos de explotación y desarrollo», respectivamente. Por lo anterior, se ha concluido que a las inversiones en cuestión le son aplicables los artículos 142 y 143 del ET como normas especiales que priman sobre el artículo 107 *ibidem*, lo cual obligaba a que la deducción del gasto se realizara de forma gradual mediante el sistema de amortización, sin que fuera procedente llevar la totalidad de las erogaciones al estado de resultados del período revisado.

3.3- En el presente caso, no es objeto de debate el valor de los costos cuestionado por la demandada ni que la actora pasó de registrar dichas erogaciones incurridas en la etapa de exploración minera de sus cuentas de balance (como cargos diferidos) a sus cuentas de resultados (como costos), pues ella misma relata que su revisor fiscal, al auditar sus estados financieros para los períodos 2010-2009, manifestó 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» (f. 12).

Así, en atención a que las inversiones en cuestión realizadas por la demandante en el marco de exploraciones mineras debían integrar sus cuentas de balance como un mayor valor de su activo y deducirlas gradualmente mediante el sistema de amortización, según lo dispuesto en los artículos 142 y 143 del ET, la Sala juzga que no le asiste la razón a la demandante frente a su alegato de que podía tratar los gastos como costos para ser deducidos en su totalidad en el año gravable estudiado. Por lo anterior, no procede el cargo de apelación.

4- Resuelto el primer cargo de apelación, le corresponde a la Sala juzgar la procedencia de compensar pérdidas fiscales en el sistema renta presuntiva. Sobre el particular, la apelante única plantea que si a la renta presuntiva se debe adicionar la renta gravable generada por los activos exceptuados de que trata la letra d. del artículo 189 del ET, dicha renta gravable puede ser compensada con las pérdidas fiscales determinadas en las vigencias fiscales previas. En contraste, la demandada sostiene que la compensación

de pérdidas fiscales es permitida en la depuración de la renta líquida ordinaria, pero no en el sistema de renta presuntiva.

En este contexto, le corresponde a la Sala juzgar si la renta gravable generada por los activos exceptuados en la determinación de la renta presuntiva podía ser compensada con las pérdidas fiscales determinadas por la actora en los años gravables previos al revisado.

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

El «*patrimonio líquido*», que sirve de base para efectuar el cálculo de la renta presuntiva, es definido por el artículo 282 del ET como el resultado de restarle al patrimonio bruto el monto de las deudas a cargo. Una vez calculado, el artículo 189 *ibidem* habilita a los administrados a «*restar únicamente*» los valores taxativamente señalados en dicha norma —dentro de los cuales, la letra d. incluye el «*valor patrimonial neto de los bienes vinculados directamente a empresas cuyo objeto social exclusivo sea la minería distinta de la explotación de hidrocarburos líquidos y gaseosos*»— y, si fuere el caso, el obligado tributario debe adicionar la renta gravable que se haya generado a partir de los activos que fueron detraídos, con el fin de obtener la base a la cual se le aplica el porcentaje para determinar la renta líquida mínima exigida sobre el patrimonio, por cuenta del entonces artículo 188 del ET.

Ahora bien, frente a la compensación de pérdidas fiscales, el artículo 147 *ibidem*, en su versión dada por el artículo 5.^o de la Ley 1111 de 2006, establecía que las sociedades podían compensar las pérdidas fiscales reajustadas fiscalmente, con las rentas líquidas ordinarias que obtuvieren en los períodos gravables siguientes, sin perjuicio de la renta presuntiva del ejercicio. En ese sentido, la procedencia de la compensación de pérdidas fiscales estaba condicionada a la obtención de una renta líquida ordinaria, pues, de no ser así, se debía determinar el impuesto a cargo bajo el sistema de renta presuntiva, conforme al procedimiento dictado por el artículo 189 *ibidem*³.

En síntesis, para la determinación de la base necesaria para efectuar el cálculo de la renta presuntiva, los contribuyentes deben restar del patrimonio bruto las deudas a cargo. Posteriormente, luego de determinado el patrimonio líquido en los anteriores términos, el legislador autorizó a detraer los conceptos y valores taxativamente señalados en el artículo 189 del ET y, en caso de que esto último ocurra, se debe adicionar como renta gravable aquella generada a partir de los activos exceptuados, lo cual dará como resultado el valor de la renta presuntiva que se compare con la renta líquida determinada por el sistema ordinario⁴, siendo procedente la compensación de pérdidas fiscales únicamente cuando la renta líquida se determine por este último sistema *i.e.* el ordinario, y no por el de renta presuntiva.

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

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

³ Sentencia del 27 de mayo de 2021 (exp. 22245, CP: Julio Roberto Piza).

⁴ Sentencia del 22 de febrero de 2018 (exp. 20859, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto).

(i) En la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2011, la actora registró en el renglón 57, «*renta líquida ordinaria del ejercicio*», el valor de \$24.326.455.000; cifra que replicó en el renglón 59, «*compensaciones*», originado en las pérdidas fiscales de años gravables anteriores, para determinar una renta líquida de \$0. Asimismo, la demandante registró el valor de \$0 en el renglón 61 correspondiente a su renta presuntiva.

(ii) Tras ser requerida por la Administración, mediante el requerimiento ordinario nro. 312382012000273, del 25 de julio de 2012 (ff. 52 a 58), para brindar una «*explicación del cálculo de la renta presuntiva y los activos que no fueron tenidos en cuenta dentro de la base*», la demandante informó que «*dado que el objeto social de la compañía está referido exclusivamente a la minería, la misma tiene la posibilidad de hacer uso de la exclusión objeto de análisis [letra d. del artículo 189 del ET]*» (ff. 70 a 74 caa).

iii) Mediante la Liquidación Oficial de Revisión 312412013000087, del 17 de octubre de 2013 (ff. 56 a 69), luego de rechazar los costos originados en la exploración minera autoliquidados por la actora, la demandada determinó una renta líquida ordinaria de \$134.722.492,000, que al depurarla con las compensaciones de \$24.326.455.000, dio lugar a una renta líquida de \$110.396.037.000. De otra parte, frente a la determinación de la renta presuntiva, la Administración adicionó la referida suma de \$134.722.492.000 como renta gravable generada por los activos exceptuados, sin efectuar ninguna compensación, con lo cual liquidó oficialmente el impuesto a cargo de la actora tomando como base gravable la determinada por el sistema de renta presuntiva al ser mayor a la calculada por el sistema ordinario.

4.3- Del anterior recuento fáctico, la Sala encuentra que, a efectos de determinar la renta líquida gravable del período estudiado, la demandada restó la compensación de pérdidas fiscales de años gravables anteriores únicamente del renglón de la renta líquida ordinaria del ejercicio y no del de la renta presuntiva. Al respecto, la demandante sostiene que al haber sido adicionada una renta gravable generada por los activos exceptuados dado su objeto social, también tiene derecho a depurar su renta presuntiva con dichas compensaciones. Sin embargo, de acuerdo con las consideraciones expuestas en el fundamento jurídico nro. 4.1 de esta providencia, la procedencia de la compensación de pérdidas fiscales estaba condicionada a que la renta líquida ordinaria determinada por la actora fuera mayor a la de la renta presuntiva, pues bajo este último sistema los artículos 147 y 189 del ET no permitían su compensación.

Así, la Sala juzga que no le asiste la razón a la actora al argumentar que la Administración debía compensar los \$24.326.455.000 de su base gravable mínima determinada por el sistema de renta presuntiva de \$134.722.492.000, pues dicha depuración no estaba permitida por las normas referidas. Por lo anterior, no prospera el cargo de apelación propuesto por la demandante.

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

expediente la concurrencia de la causal exculpatoria⁵.

En ese contexto, en el caso enjuiciado la Sala determinó que la actora incluyó en la autoliquidación revisada erogaciones cuya procedencia fue desvirtuada, en consecuencia está probada la adecuación típica entre la conducta juzgada y el tipo infractor descrito en el artículo 647 *ibidem*. Sin embargo, frente a la causal exculpatoria invocada por la demandante, la Sala reitera⁶ que en el *sub lite* se presenta una razonada diferencia de interpretación respecto al alcance de la expresión «*de acuerdo con la técnica contable*» del artículo 142 del ET, puesto que la demandante, pese haber obrado de manera diligente en aras del vencer el error, cometió la conducta infractora sin tener consciencia de estar infringiendo el ordenamiento jurídico, cuando utilizó un método de reconocido valor técnico, como el de «*esfuerzos exitosos*», para llevar la totalidad de los gastos cuestionados a su estado de resultados en el período revisado.

Por lo anterior, dado que la interpretación de la actora en relación con el derecho aplicable fue razonable, y que el mayor impuesto a pagar se originó en el rechazo de los costos en cuestión, pues ello dio lugar a que la Administración determinara el impuesto sobre la renta a cargo de la actora mediante el sistema de renta presuntiva, la Sala anulará parcialmente los actos censurados, únicamente en cuanto a la sanción por inexactitud impuesta.

6- En suma, con fundamento en los análisis efectuados, la Sala procederá a revocar el ordinal segundo de la sentencia apelada, a fin de declarar que la demandante no se encuentra obligada al pago de la multa impuesta a título de sanción por inexactitud. En lo demás, se confirmará la sentencia de primera instancia.

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

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

FALLA

1. **Revocar** el ordinal segundo de la sentencia apelada. En su lugar:

*Segundo. A título de restablecimiento del derecho, **declarar** que la demandante no se encuentra obligada al pago de la multa impuesta a título de sanción por inexactitud.*

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

3. Sin condena en costas en esta instancia.

4. Reconocer personería al apoderado de la parte demandada Julio Rafael Montoya Barrios (f. 909) y a la apoderada de la parte demandante Valeria Osorio Rodríguez (índice 257).

⁵ Sentencia del 11 de junio de 2020 (exp. 21640, CP: Julio Roberto Piza).

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

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



Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente
Aclaro el voto

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Salvo parcialmente el voto

