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

**CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA**

**Bogotá D.C., trece (13) de marzo de dos mil veinticinco (2025)**

| | |
|---|---|
| **Referencia:** | Medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho |
| **Radicación:** | 68001-23-33-000-2023-00048-01 (28424) |
| **Demandante:** | **SMS** S.A.S. |
| **Demandado:** | DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES -DIAN- |
| **Temas:** | Impuesto sobre la renta año 2015. Deducción por amortización de inversiones. Exploración minera. Diferencia de criterios. Costas y agencias en derecho. |

## SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide los recursos de apelación interpuestos por ambas partes en contra de la sentencia del 21 de septiembre de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Santander, que accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda y negó la condena en costas.

La parte resolutiva de la sentencia apelada dispuso lo siguiente[1]:

> *"**PRIMERO: DECLARAR** la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión No. 900004 del 24 de septiembre de 2021, proferida por la División de Fiscalización y Liquidación Tributaria Intensiva de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Bucaramanga y de la Resolución Nro. 008929 del 28 de septiembre de 2022, proferida por la Subdirección de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración, conforme las razones expuestas en la parte motiva.*
>
> ***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.*
>
> ***TERCERO: NEGAR** las demás pretensiones.*
>
> ***CUARTO: NO CONDENAR** en costas a la parte vencida, conforme lo dispuesto en la parte motiva de esta sentencia. […]"*

## ANTECEDENTES

El 22 de abril de 2016 la demandante presentó declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2015 en la que determinó ingresos brutos de $ 592.789.000, deducciones totales por $ 7.779.057.000, pérdida líquida del ejercicio de $ 7.186.268.000, y un saldo a favor del periodo de $ 7.341.000[2].

[1] Índice 38 de la plataforma SAMAI del Tribunal Administrativo de Santander.
[2] Índice 3 de la plataforma SAMAI del Tribunal Administrativo de Santander. Anexos de demanda.

El 24 de septiembre de 2021 la DIAN expidió la Liquidación Oficial de Revisión 900004 en la que estableció para la declaración enunciada, como deducciones totales $601.411.000, pérdida líquida del ejercicio de $ 8.622.000, sanción por reducción de pérdidas fiscales de $ 1.794.412.000, para un total de saldo a pagar de $1.787.071.000[3].

El 29 de noviembre de 2021 la demandante presentó recurso de reconsideración en contra de la liquidación enunciada, la cual mediante Resolución 8929 del 28 de septiembre de 2022 fue confirmada en su totalidad[4].

## DEMANDA

La SOCIEDAD MINERA DE SANTANDER S.A.S., en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo -CPACA-, formuló las siguientes pretensiones[5]:

> *"**1.1. Primera:** Que se declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 900004 del 24 de septiembre de 2021, proferida por la División de Fiscalización y Liquidación Tributaria Intensiva de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Bucaramanga (la "Liquidación Oficial") y de la Resolución nro. 008929 del 28 de septiembre de 2022, proferida por la Subdirección de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, actuación mediante la cual se confirmó la Liquidación Oficial, y la modificación a la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2015 presentada por mi representada (la "Resolución del Recurso").*
>
> ***1.2. Segunda:** Que, como consecuencia, de lo anterior, y a título de restablecimiento del derecho, se declare la firmeza de la declaración privada del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2015, presentada por Minesa y, por consiguiente, se establezca que no tiene que realizarse ningún pago adicional a la DIAN por concepto de impuestos, sanciones, intereses moratorios y/o actualizaciones.*
>
> ***1.3.** Tercero: Que, al amparo de lo dispuesto en el artículo 188 del CPACA, se condene a la DIAN al pago del valor de las costas y las agencias en derecho en las cuales ha incurrido o incurrirá Minesa y en relación con este proceso.*
>
> ***SUBSIDIARIAS:***
>
> ***Primera:** Que se declare la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión No. 900004 del 24 de septiembre de 2021, proferida por la División de Fiscalización y Liquidación Tributaria Intensiva de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Bucaramanga (la "Liquidación Oficial") y de la Resolución nro. 008929 del 28 de septiembre de 2022, proferida por la Subdirección de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, actuación mediante la cual se confirmó la Liquidación Oficial, y la modificación a la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2015 presentada por mi representada (la "Resolución del Recurso").*

[3] *Ibidem.*
[4] *Ibidem.*
[5] Índice 3 y 14 de la plataforma SAMAI del Tribunal Administrativo de Santander. Demanda y reforma a la demanda.

> ***Segunda:*** *Que, como consecuencia de lo anterior y, a título de restablecimiento del derecho, se reliquide el impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2015, a cargo de mi representada, liquidación en la cual debe reflejarse en el renglón de otros activos (renglón 38) el valor rechazado por la DIAN por concepto de gastos operacionales de administración, por valor de $7.177.646.140 (renglón 52).*
>
> ***Tercera:*** *Que, al amparo de lo dispuesto en el artículo 188 del CPACA, se condene a la DIAN al pago del valor de las costas y las agencias en derecho en las cuales ha incurrido o incurrirá Minesa y en relación con este proceso."*

La demandante invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 95 y 363 de la Constitución Política.
- Artículos 59, 105 y 107 del Estatuto Tributario.
- Artículo 137 de la Ley 1437 de 2011

El concepto de la violación se sintetiza así[6]:

Alegó que las erogaciones que realizó durante la etapa de exploración minera se debieron registrar como deducciones y no como activos diferidos, de acuerdo con los artículos 142 y 143 del Estatuto Tributario y la técnica contable. Además, aclaró que en el año 2015 no existían normas claras respecto a las erogaciones en la mencionada etapa y no procede aplicar análisis de empresas de hidrocarburos, porque son industrias diferencias de acuerdo con el Código de Minas.

Advirtió que los gastos administrativos que fueron rechazados correspondieron a arriendos, nómina y honorarios, los cuales son erogaciones de funcionamiento del día a día, por lo que no se esperaban beneficios económicos a futuro y cumplen con los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario. Adicionalmente, señaló que el hecho de declarar como deducciones las erogaciones relacionadas con la etapa de exploración no representa ninguna ventaja tributaria.

Señaló, que la liquidación oficial no cumple con el artículo 712 del Estatuto Tributario, porque debió determinar en el renglón de activos el valor de las deducciones rechazadas.

Explicó que la sanción por reducción o rechazo de pérdidas fiscales no es procedente, ya que existió una diferencia de criterios en la aplicación de las normas tributarias y las contables, y no se declaró información falsa o inexistente.

## CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos[7]:

Explicó que los artículos 142 y 143 del Estatuto Tributario establecen de forma específica que se deben registrar las erogaciones en etapa exploratoria como activos diferidos y no discrimina entre actividad minera o de hidrocarburos. Además, de

[6] *Ibidem.*
[7] Índice 13 y 22 de la plataforma SAMAI del Tribunal Administrativo de Santander. Contestación y contestación reforma a la demanda.

acuerdo con la técnica contable las expensas en la etapa de exploración tienen como fin un beneficio futuro, por lo que deben amortizarse en la cuenta de activo.

Advirtió que el artículo 107 del Estatuto Tributario no prevalece sobre normas que regulan de forma especial las actividades mineras, por lo que las expensas en etapa de exploración deben ser diferidas en el tiempo. Adicionalmente, los actos demandados no evidencian afán de recaudo, debido a que se fundamentan en normas y sentencias actuales.

Explicó que no se evidencia violación al artículo 712 del Estatuto Tributario, porque es un argumento nuevo en instancia judicial por lo que no puede ser discutido, y trasladar el valor rechazado de deducciones al activo puede acarrear situaciones más desfavorables a la demandante, porque no solo genera un incremento patrimonial que afecta el impuesto sobre la renta, sino que también afectaría el impuesto al patrimonio de la empresa.

Señaló que el hecho de aplicar los gastos preoperativos o de exploración como deducción representa una ventaja tributaria, ya que no permite diferirlos en el tiempo. En el mismo sentido, sustentó que la sanción por reducción o rechazo de pérdidas fiscales es procedente y no existió diferencia de criterios entre las partes, al haberse determinado impuesto teórico y al no existir argumentos jurídicos que desacrediten los actos demandados.

## SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Santander, accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda y negó la condena cosas. Las razones de la decisión se resumen así[8]:

Explicó que de acuerdo con sentencia de esta Sala los artículos 142 y 143 del Estatuto Tributario obliga que las erogaciones realizadas en etapa de exploración minera se registren como activos diferidos y no como deducciones[9]. En el mismo sentido, aclaró que de acuerdo con el Decreto 2649 de 1993 la norma tributaria no contradice la técnica contable, por lo que el rechazo de los actos demandados fue correcto.

Señaló que el artículo 107 del Estatuto Tributario no puede aplicarse sobre los artículos 142 y 143 de dicho estatuto, porque la norma especial prevalece sobre la general. Adicionalmente, determinó que no procede la sanción por reducción de pérdidas fiscales, debido a que el actuar de la contribuyente fue por diferencia de criterios con la administración.

Finalmente, negó la condena en costas, ya que las pretensiones prosperaron parcialmente.

## RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante** apeló con fundamento en los siguientes argumentos[10]:

[8] Índice 35 de la plataforma SAMAI del Tribunal Administrativo de Santander.
[9] Sentencia de fecha 3 de noviembre de 2022. Exp. 23839. C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.
[10] Índice 37 de la plataforma SAMAI del Tribunal Administrativo de Santander.

Advirtió que no todas las erogaciones en etapa preoperativa en la industria minera deben ser declaradas activos diferidos, sino que pueden ser registradas como deducción, como los gastos operacionales de administración que fueron rechazados por la DIAN. Lo anterior se soporta, porque de acuerdo con el artículo 67 del Decreto 2649 de 1993 las erogaciones que realizaron no cumplen con las características de activos diferidos al no representar un beneficio económico futuro.

Explicó que, las expensas rechazadas son del día a día, como arrendamientos, nóminas, honorarios, impuestos, afiliaciones, gastos legales, mantenimientos, entre otros, que representan un beneficio inmediato y no a futuro. Además, alegó que hasta la Ley 1819 de 2016 se aclaró la forma de registro de expensas en etapa de exploración del sector minero, por lo que no se pueden aceptar los gastos administrativos como activos.

Alegó que de acuerdo con los artículos 17 y 18 del Decreto 2649 de 1993 se debe analizar la actividad minera de forma especial. Adicionalmente, advirtió que la liquidación que realizó la DIAN es errónea, porque al final no traslado al renglón de activos diferidos el valor rechazado de acuerdo con el artículo 712 del Estatuto Tributario.

La **demandada** apeló con fundamento en los siguientes argumentos[11]:

Explicó que para determinar el valor de la sanción por inexactitud o por reducción de perdidas fiscales se aplicó lo establecido en los artículos 647-1 y 648 del Estatuto Tributario, y aclaró que no existió diferencia de criterios con el contribuyente, porque para que se configure la discusión debe recaer sobre las normas y no sobre los hechos. Además, advirtió que la sanción enunciada es procedente, ya que el aumento de perdidas fiscales de acuerdo con sentencia de la Corte Constitucional fue una práctica muy común para evadir impuestos en el pasado[12].

Solicitó que se condene en costas y de agencias en derecho al demandante, ya que se encuentra probada la legalidad de los actos y no se requiere aportar pruebas al ser evidentes al comparecer a un proceso judicial.

## TRÁMITE PROCESAL DE SEGUNDA INSTANCIA

La parte demandada se opuso al recurso de apelación durante la oportunidad prevista en el artículo 247 numeral 4 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo modificado, por el artículo 67 de la Ley 2080 de 2021, en el que reiteró lo expuesto en la contestación de la demanda y la apelación[13].

El **Ministerio Público** no se pronunció.

## CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos de los recursos de apelación, se debe establecer (i) el rubro de inversión en exploración minera corresponde a una expensa necesaria regulada por el artículo 107 del Estatuto Tributario o si es una inversión amortizable a la cual debe

[11] Índice 38 de la plataforma SAMAI del Tribunal Administrativo de Santander.
[12] Sentencia C-910 del 21 de septiembre de 2004.
[13] Índice 11 de la plataforma SAMAI

aplicarse los artículos 142 y 143 del mencionado estatuto, en cuanto a la declaración de renta del periodo 2015 de la demandante, (ii) si procede la sanción por disminución de pérdidas fiscales, y (iii) si procede la condena en costas y agencias en derecho.

**En cuanto a la deducción por amortización de inversiones**

La actora alegó que no todas las deducciones rechazadas por la DIAN fueron expensas de la etapa preoperativa de la actividad minera, sino que fueron gastos del día a día que deben ser deducibles del impuesto sobre la renta. Además, la actividad minera es diferente a la actividad de hidrocarburos, por lo que no se deben aplicar las normas tributarias de la misma forma.

Se aclara que en el presente caso se encuentran en discusión las erogaciones que realizó la demandante por $7.177.646.140 en etapa preoperativa en fase de exploración minera. Sin embargo, los actos demandados rechazaron dicha deducción, ya que se debían registrar en la contabilidad como activos diferidos (cargos diferidos) de acuerdo con el artículo 67 del Decreto 2649 de 1993 y como efecto fiscal se debió aplicar la deducción por amortización de inversiones del artículo 142 del Estatuto Tributario[14].

De forma específica las expensas en que incurrió de acuerdo con la liquidación oficial fueron:

| ***COD*** | ***CUENTA*** | ***VALOR*** |
|---|---|---|
| *5105* | *Gastos de personal* | *$3.012.661.639,31* |
| *5110* | *Honorarios* | *$2.151.855.983,02* |
| *5115* | *Impuestos* | *$11.282.001,00* |
| *5120* | *Arrendamientos* | *$215.014.124,95* |
| *5125* | *Construcciones y afiliaciones* | *$95.681.790,14* |
| *5130* | *Seguros* | *$54.740.300,00* |
| *5135* | *Servicios* | *$169.641.254,75* |
| *5140* | *Gastos legales* | *$61.657.406,00* |
| *5145* | *Mantenimiento y reparaciones* | *$198.808.648,46* |
| *5150* | *Adecuación e instalación* | *$20.000,00* |
| *5155* | *Gastos de viaje* | *$287.909.524,50* |
| *5160* | *Depreciaciones* | *$417.181.231,56* |
| *5165* | *Amortizaciones* | *$200.952.390,09* |
| *5195* | *Diversos* | *$300.239.846,22* |
| *51* | *Total* | *$7.177.646.140* |

Se advierte, que la realidad de las expensas y que la empresa se encontraba en etapa preoperativa por el proyecto minero “Soto Norte” no se controvierte por ninguna de las partes.

[14] “*Art. 142: Deducción por amortización de inversiones. Son deducibles, en la proporción que se indica en el artículo siguiente, 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.*
*Se entiende por inversiones necesarias amortizables por este sistema, los desembolsos efectuados o causados para los fines del negocio o actividad susceptible de demérito y que, de acuerdo con la técnica contable, deba registrarse como activos, para su amortización en más de un año o periodo gravable; o tratarse como diferidos, ya fueren gastos preliminares de instalación u organización o de desarrollo; o costos de adquisición o explotación de minas y de exploración y explotación de yacimientos petrolíferos o de gas y otros productos naturales. […]*”

En relación con las expensas en etapa de exploración en la industria minera esta Sala en sentencia del 3 de noviembre de 2022, explicó lo siguiente[15]:

> *"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."* (Subraya la Sala)

De acuerdo con el criterio expuesto, lo establecido en los artículos 142 y 143 del Estatuto Tributario debe aplicarse tanto en etapa de exploración minera como de hidrocarburos, por lo que las erogaciones relacionadas con dicha etapa deben registrarse como activo, para que posteriormente sean amortizadas sin que sea relevante que se adquieran beneficios futuros.

En cuanto a los gastos deducibles y las erogaciones en etapa de exploración minera, esta Sala en sentencia del 20 de septiembre de 2024, explicó lo siguiente[16]:

> *"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.*

[15] Exp. 23839. C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez
[16] Exp. 27129. C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello

> *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 períodos", 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. […]"* (Subraya la Sala)

De acuerdo con el criterio de esta Sala, no todas las erogaciones que se relacionan con la etapa de la exploración minera deben registrarse como activo de acuerdo con los artículos 142 y 143 del Estatuto Tributario, ya que existen expensas que no se relacionan con dicha actividad, por lo que se requiere que se pruebe el cumplimiento de los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario para que sean deducibles del impuesto sobre la renta.

En el presente caso, la DIAN en la liquidación oficial solo hizo referencia a las expensas antes transcritas y determinó que debieron de registrarse como activos diferidos solo por lo determinado en los artículos 142 y 143 del Estatuto Tributario. Sin embargo, por su parte el demandante asegura que los gastos en discusión fueron del día a día y que no hacían parte de la etapa preoperativa o de exploración minera.

Se advierte que pese a lo determinado en la liquidación oficial, la demandante en la apelación no hizo remisión a pruebas que puedan desvincular las expensas cuestionadas a la etapa preoperativa o de exploración minera, por lo que no desvirtuó la afirmación de la DIAN. En consecuencia, no se cumple con el criterio de la Sala de probar que las expensas no se relacionan con la etapa preoperativa o de exploración minera y que cumplen con los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario.

En cuanto a que solo desde la Ley 1819 de 2016 fueron claras las normas para el sector minero, se advierte, que como se explicó en la sentencia transcrita las normas tributarias aplicaban para la etapa de exploración, por lo que era directa su aplicación. Además, se advierte que la ley enunciada al ser una norma posterior a la declaración de renta del año 2015 no es aplicable al presente caso, de acuerdo con el artículo 338 de la Constitución Política[17].

Respecto a la aplicación de los artículos 17 y 18 del Decreto 2649 de 1993 se clara que el principio de prudencia y las características y prácticas de cada actividad no desvirtúan que la técnica contable se ajusta a las expensas del sector minero[18].

Ahora, la demandante argumenta que la liquidación de la DIAN no se encuentra bien realizada, debido a que no agregó al renglón de activos diferidos el valor rechazado de los gastos deducibles de acuerdo con el artículo 712 del Estatuto Tributario. La mencionada norma, ordena lo siguiente:

> *"Art. 712. Contenido de la liquidación de revisión. La liquidación de revisión, deberán contener:*
> *a. Fecha: en caso de no indicarse, se tendrá como tal la de su notificación.*
> *b. Período gravable a que corresponda.*
> *c. Nombre o razón social del contribuyente.*
> *d. Número de identificación tributaria.*
> *e. Bases de cuantificación del tributo.*
> *f. Monto de los tributos y sanciones a cargo del contribuyente.*
> *g. Explicación sumaria de las modificaciones efectuadas, en lo concerniente a la declaración*
> *h. Firma o sello del control manual o automatizado."*

En relación con el artículo transcrito, la Sala advierte que la liquidación oficial demandada cumple con los mencionados elementos al determinar la fecha, periodo gravable, nombre del contribuyente, número de identificación tributaria, base de cuantificación, monto y sanciones, explicación de las modificaciones y firma del funcionario. En consecuencia, no se evidencia vulneración a dicha norma, la cual tiene el fin que las Autoridades Tributarias puedan revisar las declaraciones privadas y modificarlas si no se han presentado de conformidad con las disposiciones legales o si no refleja la situación económica del contribuyente, responsable o agente retenedor[19].

En cuanto a no trasladar el valor rechazado de gastos deducibles al de activos diferidos, se aclara que la demandada explicó las razones por la que no validó la totalidad de los gastos deducibles, por lo que se ve reflejado en la liquidación realizada,

---

[17] *"Art. 338. En tiempo de paz, solamente el Congreso, […] Las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo."*

[18] *"Art. 17 Prudencia. Cuando quiera que existan dificultades para medir de manera confiable y verificable un hecho económico realizado, se debe optar por registrar la alternativa que tenga menos probabilidades de sobrestimar los activos y los ingresos, o de subestimar los pasivos y los gastos.*
*Art. 18 Características y Practicas de Cada Actividad. Procurando en todo caso la satisfacción de las cualidades de la información, la contabilidad debe diseñarse teniendo en cuenta las limitaciones razonablemente impuestas por las características y prácticas de cada actividad, tales como la naturaleza de sus operaciones, su ubicación geográfica, su desarrollo social, económico y tecnológico."*

[19] Sentencia del 6 de junio de 2024. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 27693. C.P. Milton Chaves García

y la mencionada modificación pudo generar un efecto nocivo al contribuyente al existir un aumento de los activos, por lo que no se evidencia violación a la norma transcrita.

De acuerdo con lo expuesto, no prospera el cargo.

**En cuanto a la sanción por reducción de perdidas fiscales**

La demandada alegó que la sanción por inexactitud relacionada con la reducción de pérdidas fiscales no debió ser desvirtuada por el Tribunal, debido a que no existió una diferencia de criterios al no recaer la discusión en las normas, sino en los hechos.

En cuanto a la diferencia de criterios esta Sala en sentencia de 11 de junio de 2020, concluyó lo siguiente[20]:

> *"Lo que exculpa, antes y después de la reforma introducida por el artículo 287 de la Ley 1819 de 2016 al artículo 647 del ET, es el hecho de que el declarante esté incurso en un error relativo al derecho aplicable, a la hora de autoliquidar el tributo. No basta entonces, para exculpar, que se advierta en el caso la existencia de una mera «diferencia de criterios» entre los sujetos de la relación jurídica tributaria. Para el régimen sancionador es irrelevante que las posiciones jurídicas de los sujetos de la relación tributaria sean discrepantes; ese dato viene dado en la medida en que acreedor y deudor del tributo interpretan desde su posición e interés jurídico las normas que deben aplicar. Si no hubiera diferencia de criterios, sencillamente no habría debate alguno sobre la cuantificación del tributo y, por tanto, no habría infracción. Lo determinante con miras a exonerar de la reacción punitiva es establecer si el «criterio» desplegado por el administrado tuvo causa en un equivocado juicio de comprensión sobre la interpretación, vigencia o existencia del tipo infractor y sus respectivos ingredientes normativos, el cual propició en él la errónea creencia de no incurrir en un comportamiento antijurídico."*
> (Subraya la Sala)

En el presente caso, la Sala advierte que se presenta una diferencia de criterios, debido a que la discusión se centró en cuanto a la normativa aplicable a las expensas realizadas por la demandante en el periodo gravable 2015 al ser posible ser tratadas como activo diferido o gasto. Además, cuestionó la relación con las normas contables por lo que se evidencia una discusión normativa.

**Condena en costas**

La demandada solicitó la condena en costas y de agencias en derecho al demandante, ya que se encuentra probada la legalidad de los actos y no se requiere aportar pruebas al ser evidentes al comparecer a un proceso judicial.

El artículo 365 del Código General del Proceso[21], señala, entre las reglas para la determinación de la condena en costas, las siguientes:

> *"1. Se condenará en costas a la parte vencida en el proceso, o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación, casación, queja, súplica, anulación o revisión que haya propuesto. Además, en los casos especiales previstos en este código. […].*

[20] Exp. 21640 C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez
[21] Aplicable por remisión del artículo 188 del CPACA., para la liquidación y ejecución de la condena en costas.

*8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación. […]"*

La Corte Constitucional[22] ha considerado que la condena en costas procede contra la parte vencida en el proceso o en el recurso, con independencia de las causas de la decisión desfavorable, pero que ello no es óbice para que se exija *"prueba de su existencia, de su utilidad y de que correspondan a actuaciones autorizadas por la ley",* como lo ha expresado la Sección en diversos pronunciamientos[23], al señalar que el concepto comprende los gastos del proceso y las agencias en derecho[24], que no necesariamente deben corresponder al monto efectivamente pagado a los abogados[25].

Hechas las anteriores precisiones, no se configuró el supuesto descrito en el artículo 365 del CGP, toda vez que las costas y agencias en derecho no se encuentran probadas. En consecuencia, no prospera el cargo.

Así las cosas, la Sala confirmará la sentencia apelada y negará la condena en costas en segunda instancia.

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

**F A L L A**

**PRIMERO: CONFIRMAR** la sentencia del 21 de septiembre de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Santander.

**SEGUNDO:** No se condena en costas en esta instancia.

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

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

*(Firmado electrónicamente)*
**WILSON RAMOS GIRÓN**
Presidente

*(Firmado electrónicamente)*
**MILTON CHAVES GARCÍA**

*(Firmado electrónicamente)*
**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**
Salvo voto

*(Firmado electrónicamente)*
**LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO**

*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:8081/Vistas/documentos/evalidador*

[22] Sentencia C-157/13, M.P. Mauricio González Cuervo.
[23] Se reitera el criterio de la Sala expuesto en sentencia complementaria del 24 de julio de 2015. Exp. 20485. C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.
[24] Art. 361 CGP.
[25] Entre otras, sentencias del 9 de marzo de 2017. Exp. 21718 y 21753. CP. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, del 6 de septiembre de 2017. Exp. 21719. CP. Stella Jeannette Carvajal Basto y del 10 de septiembre de 2020, Exp. 22984. CP. Julio Roberto Piza Rodríguez.