



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

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá, D C., cinco (05) de febrero de dos mil veintiséis (2026)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2020-00172-01 (28903)
Demandante: Anglogold Ashanti Colombia S.A.
Demandada: DIAN

Temas: Renta. 2013. Costos etapa de exploración. Sanciones por inexactitud y por rechazo de pérdidas. Causales de exoneración punitiva. Error sobre el derecho aplicable. Reiteración jurisprudencial.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide los recursos de apelación¹ interpuestos por las partes contra la sentencia del 08 de febrero de 2024, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que resolvió (índice 29):

Primero: Declarar la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión 312412018000063 del 18 de octubre de 2018, proferida por la División de Liquidación de la Dirección Seccional de Grandes Contribuyentes de la DIAN, por medio de la cual se modificó la declaración privada del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2013, y la Resolución 992232019000046 del 24 de octubre de 2019, por medio de la cual la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, resolvió el recurso de reconsideración contra la anterior.

Segundo: A título de restablecimiento del derecho, fijar el impuesto sobre la renta del año gravable 2013 a cargo de la demandante, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de la providencia.

ANTECEDENTES

Actuación administrativa

Mediante la Liquidación Oficial de Revisión 312412018000063, del 18 de octubre de 2018 (ff. 148 a 159 caa)², la demandada modificó la autoliquidación del impuesto sobre la renta del año gravable 2013 de la actora, reclasificando el costo de ventas como «*activo fijo*», a consecuencia de lo cual rechazó la pérdida líquida del ejercicio denunciada e impuso las sanciones por inexactitud y por rechazo de pérdidas; decisión que confirmó la Resolución 992232019000046, del 24 de octubre de 2019 (ff. 391 a 401 vto. caa).

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

¹ El expediente entró al despacho sustanciador el 14 de junio de 2024 (índice 3. Esta y las demás menciones de «*índices*» aluden al historial de actuaciones registradas en el repositorio informático Samai).

² El cuaderno de antecedentes administrativos lo aportó la demandada en los documentos digitales contenidos en el índice 12.

(índice 5):

1.1. Que se declare la nulidad total de la Liquidación Oficial No. 312412018000063 del 18 de octubre de 2018 y la Resolución 992232019000046 del 24 de octubre de 2019 expedidas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, por medio de las cuales se resolvió modificar la declaración privada presentada por la Compañía, correspondiente al impuesto sobre la renta del año gravable 2013, y se impuso sanción por inexactitud y sanción por rechazo de pérdidas;

Que, como consecuencia de lo anterior, se restablezca el derecho ... declarando que la liquidación privada de renta presentada por la Compañía se encuentra en firme;

1.2. Al amparo de lo dispuesto en el artículo 188 del CPACA, se condene a la DIAN por el valor de las costas y las agencias en derecho en las cuales ha incurrido o incurrirá la Compañía con relación a este proceso.

A esos efectos, invocó como normas vulneradas los artículos 13, 29, 83, 95.9 y 363 de la Constitución; 142, 143, 647, 647-1, 772 y 774 del ET (Estatuto Tributario); y 13, 17, 18, 65 y 67 del Decreto 2649 de 1993, bajo el siguiente concepto de violación (índice 5):

Sostuvo que su contraparte incurrió en falsa motivación al desconocer el tratamiento contable dado a las expensas en cuestión, que correspondían a costos del ejercicio, por cuanto no cumplían los requisitos previstos en el artículo 67 del Decreto 2649 de 1993 para tratarlas como cargos diferidos. Esto, porque no se había comprobado en el año revisado la factibilidad técnica del proyecto, ni la existencia de mercado, ni los planes de producción y venta. Explicó que la factibilidad solo podía verificarse una vez concluida la etapa de exploración y que, aun entonces, el éxito resultaba incierto por factores como el hallazgo del mineral, la imposibilidad técnica o física de extracción y la eventual falta de rentabilidad en la comercialización. Añadió que la autoridad había reconocido la incertidumbre sobre la viabilidad del proyecto ante la desaprobación manifestada por la comunidad asentada en el área. En consecuencia, planteó que tampoco se cumplían los requisitos establecidos en el artículo 142 del ET para amortizar las erogaciones, por lo que, según la técnica contable, debían imputarse como costos del ejercicio y detraerse de la base gravable del impuesto sobre la renta.

Adujo que, en todo caso, conforme con las políticas contables del grupo empresarial al que pertenecía, resultaba inviable activar las expensas incurridas durante la etapa de exploración, en la medida en que aplicaban el método contable de «*esfuerzos exitosos*», según el cual los gastos exploratorios debían registrarse como gastos del periodo corriente, al partirse del supuesto de que no existía una probabilidad razonable de su contribución a ingresos futuros³.

Sostuvo que, al negar la validez de dicho método, la demandada contravino las disposiciones en las que debía fundarse y la doctrina contable especializada nacional e internacional⁴, conforme con la cual el método «*esfuerzos exitosos*» era aceptado por la normativa contable local y, por tanto, cada entidad podía optar por aquel que mejor reflejara su realidad económica y financiera. Agregó que tales consideraciones eran concordantes con la NIIF 6 que reconoció expresamente el método contable de «*esfuerzos exitosos*» al establecer que las erogaciones incurridas en la etapa de exploración y evaluación, antes de verificar la viabilidad del proyecto, constituían

³ Citó la definición de beneficios económicos futuros consagrada en el anexo técnico del Decreto 2706 de 2012 (capítulo 2, punto 2.21): «*El concepto de probabilidad se utiliza, en el primer criterio de reconocimiento, con referencia al grado de incertidumbre con que los beneficios económicos futuros asociados al mismo llegarán (...). La evaluación del grado de incertidumbre correspondiente al flujo de los beneficios futuros se realiza sobre la base de la evidencia relacionada con las condiciones al final del periodo sobre el que se informa que esté disponible cuando se preparan los estados financieros. Esas evaluaciones se realizan individualmente para partidas individualmente significativas...*».

⁴ Al respecto, citó un texto académico y la doctrina del Consejo Técnico de Contaduría Pública (CTCP) expuesta en el concepto 2014-445, del 04 de septiembre de 2014, la cual fue reiterada por la Superintendencia de Sociedades en el concepto 2014-01-458594, del 10 de octubre de 2014 y que, en su criterio, debía prevalecer sobre las interpretaciones de la autoridad tributaria.



verdaderos gastos. Precisó que, si bien dicha disposición no se encontraba vigente para la época de los hechos, resultaba ilustrativa para sustentar la interpretación adecuada de las reglas contables aplicables al sector minero. Finalmente, planteó que dicho método era el mismo utilizado por Ecopetrol, por lo que consideró contrario al principio de igualdad impedirle su aplicación siendo de una sociedad del mismo sector económico.

También alegó que, contrario a lo sostenido por la demandada, las expensas discutidas no podían registrarse como activos agotables en los términos del artículo 65 del Decreto 2649 de 1993, porque eso supondría ejercer control sobre los recursos naturales, condición que no se cumplía, pues el subsuelo y la titularidad de dichos recursos correspondían al Estado, mientras que los contratos de concesión únicamente conferían el derecho a verificar la existencia del mineral, así como su eventual extracción y apropiación, sin implicar dominio ni control sobre el recurso natural. Además, negó haber transgredido la regla de asociación prevista en el artículo 13 *ibidem* por registrar los gastos en los que incurrió durante el periodo, aun sin la realización de ingresos, pues el artículo 147 del ET reconocía que una actividad lucrativa podía generar pérdidas y que lo improcedente sería declarar ingresos sin los gastos asociados a su obtención.

Por todo lo expuesto, rebatió las sanciones impuestas, argumentando que no incurrió en ninguna conducta sancionable y que, de haberlo hecho, obedecería a un error en la comprensión de los artículos 142 y 143 del ET y 65 y 67 del Decreto 2649 de 2013. Agregó que tampoco actuó con la intención de obtener una ventaja tributaria, pues el efecto de la modificación oficial consistía únicamente en diferir la deducción de las expensas por el tiempo de su amortización y, en consecuencia, la compensación de la pérdida. Finalmente, adujo que, en todo caso, resultaba improcedente imponer de manera concurrente las sanciones por inexactitud y por rechazo de pérdidas, por cuanto ello vulneraba la prohibición constitucional del *non bis in idem*.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (índice 11), para lo cual adujo que expidió los actos acusados con fundamento en los hechos probados en el curso de la actuación administrativa.

Invocando los artículos 142, 143 y 159 del ET y 69 del Decreto 187 de 1975, así como el criterio fijado por esta Sección en las sentencias del 10 de octubre de 2018 (exp. 21642, CP: Jorge Octavio Ramírez), 22 de abril de 2021 (exp. 24965, CP: Milton Chaves García) y 26 de agosto de 2021 (exp. 25127, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto), sostuvo que el tratamiento tributario aplicable a los costos incurridos durante la etapa de exploración de recursos naturales era el de inversiones amortizables. Afirmó que no era necesario comprobar la factibilidad técnica del proyecto, los planes de comercialización ni los otros requisitos previstos en los artículos 65 y 67 del Decreto 2649 de 1993, pues la remisión a las normas contables prevista en el artículo 142 del ET solo opera respecto de las expensas registradas contablemente como activos diferidos; mientras que para los costos de exploración y explotación de yacimientos de petróleo y otros recursos naturales el tratamiento tributario aplicable sería el expresamente establecido en los artículos 142 y 143 *ibidem*, sin consideración a su registro contable.

Con todo, indicó que las expensas objeto de litigio cumplían los requisitos previstos en el artículo 67 del Decreto 2649 de 1993 para tratarlas, también a efectos contables, como cargos diferidos, por una expectativa razonable de encontrar mineral explotable, y que la ausencia de planes de producción o comercialización, así como las dificultades técnicas y sociales para su desarrollo, no resultaban relevantes para descartar tal posibilidad. Además, adujo que era inaplicable el método de «*esfuerzos exitosos*» previsto en las

normas contables internacionales, dado que la normativa nacional vigente para la época de los hechos no lo contemplaba. Señaló que, en su lugar, el Decreto 2650 de 1993 incluía dentro de las cuentas del activo la número 1715, denominada «*costos de exploración por amortizar*», de lo que —a su juicio— se seguía que las erogaciones discutidas debían registrarse contablemente como un activo para ser amortizadas al momento de obtener ingresos, tal como lo había hecho la demandante hasta el año 2009. Explicó que incluso bajo la aplicación de las NIIF ese tratamiento seguiría siendo el mismo, pero aclaró que dichas normas no resultaban aplicables al *sub lite*, pues comenzaron a regir a partir del año 2018 (artículo 165 de la Ley 1607 de 2012).

Negó haber desconocido la doctrina contable especializada citada por la actora, al considerar que en los actos acusados se limitó a aplicar la normativa fiscal dentro de las potestades de gestión tributaria otorgadas por los artículos 684 y 688 del ET. En consecuencia, planteó que aun si se admitiera la validez del método de «*esfuerzos exitosos*», prevalecería el tratamiento tributario previsto para las expensas objeto de análisis, conforme con el artículo 136 del Decreto 2649 de 1993.

Por otra parte, sostuvo que, en caso de considerarse que las expensas del *sub lite* no constituían una inversión amortizable, debía reconocerse su carácter de activo agotable, según lo previsto en el artículo 65 del Decreto 2649 de 1993, dado que, en virtud del contrato de concesión y de la cesión de los títulos mineros, la actora ejercía control sobre la exploración, la expectativa de explotación y la obtención de beneficios económicos futuros del recurso natural, al margen de que la propiedad del subsuelo perteneciera al Estado y de las licencias o autorizaciones necesarias para su desarrollo.

Por lo expuesto, defendió la legalidad de las sanciones impuestas por inexactitud y por rechazo de pérdidas, al considerar que la actora incurrió en conductas sancionables sin que existieran fundamentos razonables para una interpretación distinta de las normas aplicables que justificara su exoneración. Añadió que la actora sí obtuvo una ventaja tributaria al darles a las erogaciones el tratamiento de costos, pues con ello omitió tributar en las condiciones previstas en la legislación tributaria.

Sentencia apelada

El tribunal declaró la nulidad parcial de los actos demandados para levantar las sanciones por inexactitud y por rechazo de pérdidas impuestas al encontrar probada la causal exculpatoria alegada por la actora, y se abstuvo de condenar en costas (índice 29). Con base en el criterio de decisión de esta Sección⁵, juzgó que las expensas en las que incurrió la demandante en la etapa de exploración debían reconocerse contablemente como activos diferidos, conforme al artículo 67 del Decreto 2649 de 1993 (vigente para la época de los hechos, en concordancia con el artículo 14 del Decreto 2650 de 1993 (entonces vigente) según el cual tales conceptos debían registrarse en las cuentas contables 1715 «*costos de exploración por amortizar*» y 1720 «*costos de explotación y desarrollo*». Explicó que, contrario a lo afirmado por la actora, dicho tratamiento contable no exigía la percepción efectiva de renta, pues los beneficios económicos futuros que se esperaban obtener podían incluso resultar negativos.

Concluyó que, en armonía con lo anterior, los artículos 142 y 143 del ET regulaban el tratamiento fiscal aplicable a esas expensas, cuya aminoración de la base gravable debía efectuarse de forma gradual, por lo que resultaba improcedente su deducción en el periodo en que se realizaban. Además, consideró que, como las disposiciones citadas

⁵ Expuesto las sentencias del 10 de octubre de 2018 (exp. 21642, CP: Jorge Octavio Ramírez), 22 de abril y 05 de agosto de 2021 (exp. 24965 y 25034, CP: Milton Chaves García); 22 de julio y del 26 de agosto de 2021 (exps. 25198 y 25127, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto); y 27 de octubre de 2022 (exp.24306, C.P Julio Roberto Piza).

regulaban el tratamiento tributario aplicable a las erogaciones objeto del *sub examine* no era procedente analizar su deducción a la luz del artículo 107 *ibidem*. En consecuencia, descartó la falsa motivación de los actos demandados, así como la infracción a la regla de asociación entre los ingresos y los gastos.

Finalmente, anuló la sanción por rechazo de pérdidas por considerar que su imposición concomitante con la sanción por inexactitud violaba la prohibición constitucional del *non bis in idem*, al constituir dos modalidades de tasación de la misma sanción para una única infracción. También levantó la multa impuesta a título de sanción por inexactitud al encontrar acreditada la causal exculpatoria por error de apreciación sobre el derecho aplicable, en tanto la actora realizó una interpretación razonada del alcance de la expresión «*de acuerdo con la técnica contable*», contenida en el artículo 142 del ET. Consideró que dicha circunstancia excluía la conciencia sobre la antijuridicidad de su conducta (parágrafo 2.º del artículo 647 *ibidem*), puesto que la sociedad aplicó un método de reconocido valor técnico, el denominado «*esfuerzos exitosos*», para registrar los gastos discutidos en su estado de resultados del periodo revisado.

Recursos de apelación

Ambas partes apelaron la decisión del tribunal.

La demandante (índice 32) insistió en la falsa motivación de los actos acusados, al considerar que desconocieron el tratamiento contable aplicable a las expensas objeto del *sub lite*, las cuales –a su juicio– no cumplían los requisitos previstos en el artículo 67 del Decreto 2649 de 1993 (entonces vigente) para ser tratadas como cargos diferidos, en tanto para el momento de su causación no se encontraba comprobada la factibilidad técnica del proyecto. Señaló que, aun concluida la etapa de exploración, el éxito del mismo resultaba incierto debido a factores como el hallazgo del mineral, la imposibilidad técnica o física de su extracción (*i.e.* por la falta de licencias ambientales o la oposición de las comunidades asentadas en el área) y la eventual ausencia de rentabilidad en su comercialización. Adujo que el método contable de «*esfuerzos exitosos*» se encontraba autorizado por los artículos 17 y 18 del Decreto 2649 de 1993 y respaldado por la doctrina contable especializada, por lo que estaba facultada para clasificar como costos las expensas realizadas y otorgarles ese mismo tratamiento tributario, conforme con lo dispuesto en el artículo 142 del ET. Agregó que dicho criterio ha sido compartido por dos consejeros de Estado en los votos particulares emitidos en las sentencias del 27 de octubre y 03 de noviembre de 2022 (exps. 24306 y 23839, CP: Julio Roberto Piza).

De igual forma, insistió en que las expensas tampoco reunían las condiciones del artículo 65 del Decreto 2649 de 1993 para ser clasificadas como activos agotables, toda vez que la sociedad no ejercía control sobre los recursos naturales, pues el subsuelo y la titularidad de dichos recursos pertenecían al Estado. Agregó que el proyecto en virtud del cual se efectuaron las erogaciones fue suspendido por causa de fuerza mayor a partir del año 2017, lo que confirmaba que no se trataba de inversiones amortizables, sino de costos propios de cada periodo.

Finalmente, reiteró que no vulneró la regla de asociación prevista en el artículo 13 del Decreto 2649 de 1993, por cuanto esta no exigía que los costos y gastos estuvieran vinculados a la percepción de ingresos y, en cambio, las normas fiscales reconocían la pérdida como un resultado de la actividad económica.

La demandada (índice 34) pidió mantener las sanciones por inexactitud y por rechazo de pérdidas impuestas en los actos demandados, pues, en su opinión, la sanción por rechazo de pérdidas recaía sobre una conducta infractora distinta de la sancionada con



la multa por inexactitud, consistente en la liquidación de pérdidas improcedentes. Agregó que, en todo caso, cada una de estas se determinaba sobre una base diferente, razón por la cual su imposición concurrente resultaba legítima y no vulneraba la prohibición constitucional del *non bis in idem*. En cuanto a la causal de exculpación que encontró demostrada el *a quo*, sostuvo que la actora contaba con la experticia suficiente para descartar cualquier error en la aplicación de las normas contables y tributarias, más cuando en los años gravables anteriores había registrado los mismos costos como activos diferidos, conforme con la normativa nacional.

Pronunciamientos sobre el recurso

Las partes y el ministerio público guardaron silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problema jurídico

1- Contando con cuórum para decidir⁶, juzga la Sala la legalidad de los actos acusados, atendiendo a los cargos planteados por las partes, contra la sentencia del tribunal que accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda sin condenar en costas. En consecuencia, corresponde determinar si, conforme a lo dispuesto en el artículo 142 del ET, las erogaciones realizadas durante la etapa de exploración minera deben registrarse como cargos diferidos o, por el contrario, pueden reconocerse como costos del ejercicio con fundamento en el método contable de «*esfuerzos exitosos*». De ser el caso, la Sala deberá analizar la juridicidad de las sanciones por inexactitud y rechazo de pérdidas.

Análisis del caso concreto

2- En relación con el primer asunto, la actora alega que los actos demandados incurren en falsa motivación por desconocer el tratamiento contable aplicable a las expensas realizadas durante la etapa de exploración minera. Sostiene que dichas erogaciones no cumplen los requisitos del artículo 67 del Decreto 2649 de 1993 para ser tratadas como cargos diferidos, pues al momento de su causación no estaba comprobada la factibilidad técnica del proyecto ni asegurada su rentabilidad futura; tanto así que el proyecto en virtud del cual se realizaron las erogaciones fue suspendido por causa de fuerza mayor a partir del año 2017. En su criterio, conforme con los artículos 17 y 18 *ibidem* y la doctrina contable especializada, procedía aplicar el método de «*esfuerzos exitosos*», según el cual los gastos exploratorios se reconocen como costos del ejercicio y debían recibir ese mismo tratamiento tributario según el artículo 142 del ET. De otra parte, argumenta que dichas expensas tampoco podían clasificarse como activos agotables, en los términos del artículo 65 del Decreto 2649 de 1993, dado que la sociedad no ejercía control sobre los recursos naturales, cuya titularidad corresponde al Estado. Por último, afirma que cumplió la regla de asociación entre ingresos y gastos prevista en el artículo 13 *ejusdem*, al reconocer los costos del periodo aun sin la generación de ingresos, en la medida en que las normas fiscales admitían la pérdida como resultado de la actividad económica.

En contraste, la demandada sostiene que, conforme con los artículos 142, 143 y 159 del ET y 69 del Decreto 187 de 1975, las erogaciones realizadas en la etapa de exploración deben tratarse como inversiones amortizables, sin que sea necesario acreditar la factibilidad técnica del proyecto ni los requisitos previstos en las disposiciones contables,

⁶ El impedimento para participar en la decisión manifestado por el consejero de Estado Luis Antonio Rodríguez Montañó (índice 16) se declaró fundado mediante auto del 02 de octubre de 2025 (índice 31), razón por la que se encuentra separado del conocimiento del presente asunto.

ya que, en su opinión, tratándose de costos de exploración y explotación de recursos naturales, el tratamiento tributario está expresamente definido en la ley, con independencia de su contabilización. Agrega que, en todo caso, las expensas discutidas cumplían las condiciones del artículo 67 del Decreto 2649 de 1993 para ser reconocidas contablemente como cargos diferidos, pues existía una expectativa razonable de explotación, y las dificultades técnicas o sociales no eran suficientes para descartarla. Afirma que el método de «*esfuerzos exitosos*» no resulta aplicable, por no estar previsto en la normativa contable nacional vigente para la época de los hechos, la cual, por el contrario, preveía la cuenta 1715 «*costos de exploración por amortizar*» (Decreto 2650 de 1993), de donde se extrae el tratamiento de activo que debía otorgarse a tales erogaciones. Asegura que la doctrina invocada por la actora no conlleva inaplicar la normativa fiscal vigente, y que, aun de aceptarse la validez del método de «*esfuerzos exitosos*», prevalece el tratamiento tributario previsto en las disposiciones que rigen para la exploración de recursos naturales.

En estos términos, la Sala debe decidir si el tratamiento tributario aplicable a las erogaciones efectuadas durante la etapa de exploración minera, conforme con el artículo 142 del ET, corresponde al de inversiones amortizables o, por el contrario, pueden reconocerse como costos del ejercicio bajo el método contable de «*esfuerzos exitosos*».

2.1- Para decidir esta cuestión, la Sala advierte que ya se ha pronunciado sobre la misma clase de debates jurídicos (desde la sentencia del 22 de abril de 2021, exp. 24965, CP: Milton Chaves García), fijando un criterio que se ha empleado para juzgar otros litigios existentes entre quienes son partes en el presente proceso, como ocurrió en las sentencias del 27 de octubre y 03 de noviembre de 2022 (exps. 24306 y 23839, CP: Julio Roberto Piza)⁷. Así que para decidir la Sala reiterará, en lo pertinente, el criterio desarrollado en esos precedentes en los que decidieron asuntos que tienen identidad jurídica y fáctica con el caso, pero respecto de otros años gravables.

2.2- Al respecto, para la época de los hechos que se juzgan, 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, esa disposición 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 del artículo 143 *ejusdem*.

2.3- En cuanto al tratamiento contable de las expensas realizadas durante la etapa de exploración de recursos naturales, y conforme con el criterio jurisprudencial reiterado por esta Sección, el Decreto 2649 de 1993 (entonces vigente) disponía que las erogaciones efectuadas en dicha fase debían registrarse contablemente como activos diferidos (artículo 67), sin que resultara determinante el éxito o no de la actividad, pues bastaba con que existiera una expectativa razonable de obtener beneficios económicos en periodos posteriores. Ello descartaba la aplicación del método denominado «*esfuerzos exitosos*», consistente en llevar la totalidad de los gastos al estado de resultados en el

⁷ También se reiteró ese criterio de decisión en la sentencia del 10 de noviembre de 2022 (exp. 24268, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto), al juzgar los actos por medio de los cuales se modificó la declaración del impuesto al patrimonio presentada por la aquí demandante para el año gravable 2011.

periodo de su realización. En este sentido, la Sala ha precisado que el artículo 67 del Decreto 2649 de 1993 *«no establecía de forma obligatoria que existieran ganancias a futuro, sino que admitía tanto la posibilidad de ganancias como de pérdidas»* (sentencia del 22 de abril de 2021, exp. 24965, CP: Milton Chaves García). A su vez, se ha destacado que, conforme con el catálogo de cuentas previsto en el artículo 14 del Decreto 2650 de 1993, las cuentas contables 1715 y 1720, con sus respectivas dinámicas, estaban destinadas específicamente a registrar como activos diferidos los *«costos de exploración por amortizar»* y los *«costos de explotación y desarrollo»*, respectivamente. Dichos valores debían reconocerse gradualmente como costo o gasto mediante el sistema de amortización, a partir del periodo en que se comenzaran a obtener beneficios económicos, o de forma definitiva cuando la inversión resultara infructuosa, conforme lo prevé el artículo 143 del ET⁸.

2.4- A partir de lo anterior, se concluye que los costos incurridos durante la etapa de exploración –i.e., gastos de personal, honorarios, arrendamientos, servicios temporales, gastos de viaje, representación, compras y suministros de campo– debían registrarse en las cuentas de balance como un mayor valor del activo y deducirse gradualmente mediante el sistema de amortización, conforme con lo dispuesto en los artículos 142 y 143 del ET. En consecuencia, la Sala considera que no le asiste razón a la demandante en su alegato según el cual dichas expensas podían tratarse como costos del ejercicio y deducirse en su totalidad en el año gravable objeto de revisión, toda vez que el registro como cargo diferido no exige la certeza en la obtención de beneficios económicos futuros. Esa conclusión no se desvirtúa por el hecho de que el proyecto de exploración que originó las erogaciones haya sido suspendido en el año 2017, dado que el artículo 143 del ET prevé expresamente dicha eventualidad, al permitir la amortización definitiva de los cargos diferidos cuando la inversión se torna infructuosa.

Definido, entonces, que el tratamiento tributario aplicable a las expensas objeto del *sub lite* corresponde al de activo diferido, la Sala prescinde del análisis subsidiario planteado por las partes en torno a su eventual clasificación como *«activo agotable»*. Tampoco se pronuncia sobre la supuesta infracción de la regla de asociación entre ingresos y gastos, pues dicho aspecto no constituyó el fundamento de la modificación oficial, sino que esta se sustentó en el tratamiento como inversión amortizable que correspondía a las erogaciones efectuadas en la etapa exploratoria. En consecuencia, al no resultar procedente la deducción total de tales expensas en el periodo investigado, sino su registro como mayor valor del activo, el cargo de apelación no prospera.

3- Por otra parte, el tribunal anuló la sanción por rechazo de pérdidas al considerar que su imposición conjunta con la sanción por inexactitud vulneraba la prohibición constitucional del *non bis in idem*, por constituir dos formas de tasación de una misma sanción. Asimismo, levantó la sanción por inexactitud al considerar que estaba probada la causal exculpatoria por error de apreciación sobre el derecho aplicable a partir de que la actora realizó una razonada interpretación respecto al alcance de la expresión *«de acuerdo con la técnica contable»* del artículo 142 del ET, lo que –a su juicio– conllevó la exclusión de su conciencia sobre la antijuridicidad de su conducta (parágrafo 2.º del artículo 647 del ET) cuando utilizó el método de reconocido valor técnico denominado *«esfuerzos exitosos»* para llevar la totalidad de los gastos cuestionados a su estado de resultados en el periodo revisado.

⁸ En la sentencia del 10 de octubre de 2018 (exp. 21642, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez), la Sala definió el método de amortización en los siguientes términos: *«...mecanismo utilizado para distribuir el costo del activo intangible, anticipado o diferido en el tiempo –durante su uso o vida útil– para la generación de ingresos de una determinada actividad económica. En el caso de los activos fijos ese reconocimiento se hace mediante la depreciación»*. En suma, el reconocimiento gradual de un costo o gasto a través del método de la amortización, cuando así proceda, implica la aplicación de los principios contables de asociación y asignación, según los cuales los ingresos de cada periodo deben asociárseles los costos y gastos en los que se incurrieron para su generación.

A esa decisión se opone la demandada, quien sostiene que la sanción por rechazo de pérdidas recae sobre una conducta infractora distinta de la sancionada con la multa por inexactitud, consistente en la liquidación de pérdidas improcedentes. Agrega que, en todo caso, cada una se determina sobre una base diferente, por lo que su imposición concurrente resulta legítima y no vulnera la prohibición constitucional del *non bis in idem*. Asimismo, controvierte la causal exculpatoria reconocida por el *a quo*, al considerar que la actora contaba con la experticia suficiente para descartar cualquier error en la aplicación de las normas contables y tributarias, máxime cuando en los años gravables anteriores había registrado los mismos costos como activos diferidos, conforme con la normativa nacional.

En esos términos, la Sala debe determinar si la imposición concurrente de las sanciones por inexactitud y por rechazo de pérdidas resulta procedente o, por el contrario, vulnera la prohibición constitucional del *non bis in idem*. En seguida, corresponde establecer si, en todo caso, procede anular dichas sanciones por configurarse la causal exculpatoria prevista en el parágrafo 2.º del artículo 647 del ET, derivada de un error de apreciación razonable sobre el derecho aplicable.

3.1- Sobre la primera cuestión, la Sala pone de presente que mediante sentencia del 09 de abril de 2025 (exp. 28381, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello) rectificó su criterio jurídico sobre la aplicación concomitante de las sanciones por inexactitud y por rechazo o disminución de pérdidas fiscales. De conformidad con lo expuesto en dicha providencia, la sanción prevista en el artículo 647-1 del ET no constituye un tipo sancionador autónomo frente a la consagrada en el artículo 647 *ibidem*, como lo precisó la Corte Constitucional en la sentencia C-910 de 2004. Por el contrario, ambas disposiciones regulan la reacción del ordenamiento jurídico frente a la infracción del deber de declarar, en particular cuando esta se materializa mediante inexactitudes en la autoliquidación tributaria presentada por el contribuyente y detectadas por la Administración en el curso de un procedimiento de revisión. Tales inexactitudes pueden dar lugar al rechazo o disminución de las pérdidas fiscales declaradas –que no se traducen en un mayor impuesto a cargo del declarante– y a la determinación de un mayor impuesto a su cargo. En esa medida, no le asiste razón a la demandada al sostener que se trata de sanciones autónomas.

Sin embargo, lo anterior no implica que la determinación concurrente de la multa con fundamento en ambas disposiciones transgreda la prohibición de *non bis in idem*. Así, en la sentencia del 09 de abril de 2025 que aquí se reitera, la Sala precisó que, para el primer supuesto, el ordenamiento tributario no contemplaba inicialmente una base para cuantificar la sanción, circunstancia que motivó la adición del artículo 647-1 al ET por el artículo 24 de la Ley 863 de 2003. Esta disposición fija una base teórica para calcular la multa cuando las inexactitudes en la declaración disminuyen o anulan la pérdida fiscal declarada y, por tanto, no integran la base de tasación de la multa prevista en el artículo 647 *ibidem*, que presupone la determinación de un mayor impuesto a cargo.

Como se indicó en la providencia del 09 de abril de 2025, la sanción por inexactitud parte de «valores positivos determinados por la actuación oficial que generan el mayor impuesto, es decir, cuando el resultado de la depuración oficial genera renta líquida o una modificación de esta que implica un mayor valor del impuesto determinado», mientras que la base de la sanción por rechazo o disminución de pérdidas se calcula sobre un valor negativo, que proviene de una pérdida fiscal estimada de forma inexacta.

En consecuencia, conforme al criterio jurisprudencial reiterado en esta oportunidad, le asiste razón a la demandada al señalar que la aplicación concurrente de los artículos 647 y 647-1 del ET no vulnera la prohibición de *non bis in idem*. Por lo tanto, prospera el cargo



de apelación de la demandada.

3.2- Sin embargo, esta Sala ya se ha pronunciado sobre el reconocimiento de la causal de exculpación sancionadora alegada por la actora en la demanda y que encontró demostrada el tribunal⁹, pues considera 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 para llevar la totalidad de los gastos cuestionados a su estado de resultados en el periodo revisado. Por ende, 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 la reclasificación como otros activos de los costos y gastos en cuestión, lo que conllevó la anulación de la pérdida líquida y la determinación del impuesto a cargo sobre la renta líquida resultante, la Sala confirmará la decisión de tribunal de anular parcialmente los actos acusados, exclusivamente en lo que respecta a las sanciones por inexactitud y por rechazo de pérdidas fiscales impuestas. No prospera el cargo de apelación de la demandada.

Conclusión

4- Por lo razonado en precedencia y como contenido interpretativo de esta providencia, la Sala reitera que las erogaciones efectuadas durante la etapa de exploración de recursos naturales deben recibir el tratamiento tributario de activos diferidos, conforme a lo dispuesto en los artículos 142 y 143 del ET (entonces vigente). Asimismo, precisa que, aunque la imposición concurrente de las sanciones previstas en los artículos 647 y 647-1 del mismo estatuto no vulnera la prohibición constitucional del *non bis in idem*, procede exonerar al contribuyente de responsabilidad cuando acredite que la conducta sancionable obedeció a una interpretación razonable, aunque errónea, del derecho aplicable, que le generó la convicción de no estar incurriendo en una infracción tributaria.

Por lo anterior, la Sala confirmará la sentencia apelada, en cuanto declaró la nulidad parcial de los actos demandados y levantó las sanciones por inexactitud y por rechazo de pérdidas, aunque por las razones expuestas en esta decisión.

Costas

5- Por último, en ejercicio de la potestad discrecional prevista en el ordinal 5.º del artículo 365 del CGP, y conforme con lo analizado en la sentencia del 23 de septiembre de 2025 (exp. 28292, CP: Wilson Ramos Girón), la Sala se abstendrá de imponer condena en costas, toda vez que se declara la nulidad parcial de los actos administrativos acusados.

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

FALLA

1. **Confirmar** la sentencia apelada.
2. Sin condena en costas en segunda instancia.

⁹ Sentencias del 27 de octubre y 03 de noviembre de 2022 (exps. 24306 y 23839, CP: Julio Roberto Piza), y 10 de noviembre de 2022 (exp. 24268, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto).



3. **Reconocer** personería a Carlos Mauricio Álvarez Rodríguez como apoderado de la demandada conforme al poder conferido (índice 24).

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

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

(Firmado electrónicamente)
ADRIANA GUILLÉN ARANGO
Conjuez

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Salvo voto

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN

(Firmado electrónicamente)
CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ

La integridad de este documento electrónico puede comprobarse con el «*validador de documentos*» disponible en:
<https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>