CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

MAGISTRADA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D.C., quince (15) de octubre de dos mil veintiséis (2026)

Referencia	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación	25000-23-37-000-2021-00612-01 (29677)
Demandante	BEST COAL COMPANY S.A.S.
Demandada	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN
Temas	Impuesto sobre la renta para la equidad CREE. Año gravable 2015. Activos en moneda extranjera. Diferencia en cambio. Sanción por inexactitud. Costas.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sección decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 18 de octubre de 2024 proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A[1], que resolvió lo siguiente:

> **PRIMERO: NIÉGANSE** las pretensiones de la demanda, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia.
>
> **SEGUNDO:** No se condena en costas a la parte vencida, conforme lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia. (…)

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 13 de abril de 2016, Best Coal Company S.A.S. (en adelante, BCC) presentó la declaración del impuesto sobre la renta para la equidad CREE del año gravable 2015 con saldo a pagar.

Previa emisión del requerimiento especial y su respuesta, la DIAN profirió la liquidación oficial de revisión 322412020900012 del 03 de junio de 2020 que propuso adicionar ingresos y deducciones, por concepto de diferencia en cambio, lo que llevó a recalcular la renta líquida gravable, el saldo a pagar, y a la imposición de la sanción por inexactitud.

La sociedad interpuso recurso de reconsideración, el cual fue resuelto con resolución 004551 del 23 de junio de 2021, que confirmó la liquidación oficial.

ANTECEDENTES DEL PROCESO

Demanda y reforma

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, contemplado en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo

[1] Samai Tribunal, índice 27.

Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), la parte demandante formuló las siguientes pretensiones[2]:

A. PRINCIPAL.

1. A TÍTULO DE NULIDAD.

Respetuosamente solicito a los Honorables Magistrados que se declare la Nulidad Absoluta de la **Resolución No. 004551 del 23 de junio de 2021**, al haber sido proferida por un funcionario carente de competencia temporal para ello, configurándose la causal de falta de competencia expresamente determinada en los artículos 137 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 730 del Estatuto Tributario.

La falta de competencia se configuró por el factor temporal, dado que la **Resolución que resolvió el Recurso de Reconsideración No. 004551 del 23 de junio de 2021**, fue notificada por fuera del término preclusivo y perentorio de un (1) año con que contaba la Autoridad Tributaria, de conformidad con lo expresamente regulado en los artículos 732 y 734 del Estatuto Tributario, pretermitiendo adicionalmente el artículo 565 del Estatuto Tributario.

2. A TÍTULO DE RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO.

Respetuosamente solicito a su Honorable Despacho que se decrete la firmeza de la declaración del impuesto sobre la renta para la equidad - CREE presentada por la Compañía con ocasión del período gravable 2015, en razón a la falta de competencia temporal de la Autoridad Tributaria para resolver el Recurso de Reconsideración y de la configuración del Silencio Administrativo Positivo, ambas consecuencias jurídicas derivadas de la inexistencia de la Resolución de un Recurso de Reconsideración debidamente notificada dentro del término perentorio y preclusivo de un (1) año contado a partir de la presentación del Recurso de Reconsideración.

Por lo tanto, insto respetuosamente a su Honorable Despacho a que declare que el Recurso de Reconsideración presentado por mi poderdante debe tenerse fallado en favor de la Demandante, en razón a la configuración del Silencio Administrativo Positivo acaecido en el presente caso, lo cual generó una aceptación de todos y cada uno de los argumentos desarrollados y de la petición incluida en el mencionado Recurso de Reconsideración, a partir de la cual se solicitó lo siguiente:

"VII. PETICIÓN.

Solicito respetuosamente a la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, lo siguiente:

A. REVOCAR en su totalidad la Liquidación Oficial de Revisión N° 322412020900012 del 03 de junio de 2020 expedida por la División de Gestión de Fiscalización para personas jurídicas y asimiladas de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, notificada el 13 de junio de 2020.

B. ORDENAR el archivo del expediente GO 2015 2018 00794.

C. DECLARAR en firme la liquidación privada del impuesto sobre de renta para la equidad CREE del año 2015, presentada por BEST COAL COMPANY S.A.S".

En virtud de la aceptación a la petición transcrita, deviene revocada la **Liquidación Oficial de Revisión No. 322412020900012 del 03 de junio de 2020**, configurando con ello una manifiesta firmeza de la declaración privada, la cual insto respetuosamente a su Honorable Despacho sea declarada.

B. SUBSIDIARIA.

1. A TÍTULO DE NULIDAD.

En subsidio solicito respetuosamente a los Honorables Magistrados del Despacho que, en caso de considerar que en la presente discusión no se configuró la falta de competencia temporal de la Autoridad Tributaria para resolver el Recurso de Reconsideración, ni el consecuencial Silencio Administrativo Positivo, se sirva proceder a declarar entonces la Nulidad Absoluta de: **(i) la Liquidación Oficial de Revisión No. 322412020900012 del 03 de junio de 2020**, por medio de la cual la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, modificó la declaración del impuesto sobre la renta para

[2] Samai Tribunal, índices 2 y 10.

la equidad - CREE del período gravable 2015 presentada por la Compañía; y **(ii) la Resolución No. 004551 del 23 de junio de 2021**, por medio de la cual la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, resolvió el Recurso de Reconsideración interpuesto por BCC, confirmando la Liquidación Oficial de Revisión.

En caso de que se acepten parcialmente los argumentos desarrollados, expuestos y debidamente acreditados por la Demandante durante este proceso judicial, solicito respetuosamente a su Honorable Despacho se sirva declarar la Nulidad Parcial de los Actos Administrativos demandados, derivada de los fundamentos aceptados.

2. A TÍTULO DE RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO.

Respetuosamente solicito a su Honorable Despacho que, como consecuencia de la Nulidad de los Actos Administrativos demandados, se declare, como Restablecimiento del Derecho la firmeza de la declaración privada del impuesto sobre la renta para la equidad - CREE presentada por la Compañía con ocasión del período gravable 2015, considerando que mi representada no adeuda rubro alguno relacionado con el mencionado denuncio tributario.

En caso de que su Honorable Despacho declare la Nulidad Parcial de los Actos Administrativos demandados, solicito subsidiariamente se sirva establecer los conceptos y valores a cargo de mi representada, por concepto de impuesto y sanción, derivados de la declaratoria de la Nulidad Parcial.

Invocó la vulneración de los artículos 29 y 83 de la Constitución Política; 32-1, 41, 120, 265, 565, 647, 730, 732, 734, 742, 743 y 744 del Estatuto Tributario; 6 de la Ley 31 de 1992; 22 de la Ley 1607 de 2012; 264 de la Ley 223 de 1995; 164, 165, 167 y 176 del Código General del Proceso; 40 y 42 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo; 50 del Código de Comercio; 50, 69 y 102 del Decreto 2649 de 1993; 3 del Decreto 1735 de 1992; 20 parágrafo del Decreto 4048 de 2008; y 79 y 80 de la Resolución Externa 8 del Banco de la República. El **concepto de violación** se resume a continuación.

Preliminarmente, puso de presente que en marzo de 2014 BCC suscribió un acuerdo de compraventa de activos (APA) con CCX Colombia S.A. (en adelante, CCX) en virtud del cual esta última sociedad se obligó a transferir el derecho de dominio sobre los proyectos de explotación minera ubicados en Colombia, así como los títulos mineros, derechos de concesión y demás derechos asociados. Describió que la forma del pago fue pactada en dólares y que realizó un pago parcial anticipado en marzo de 2014.

Acotó que CCX incumplió el contrato para la fecha pactada (30 de septiembre de 2014), por lo que las partes extendieron la fecha de clausura a un año y en marzo de 2015 se inició un proceso arbitral que redefinió el precio del contrato y generó una reexpresión en los estados financieros de 2014 y 2015 en el sentido de reclasificar a la cuenta del activo el valor que había sido registrado en la cuenta 1335 "Anticipos" y eliminar la diferencia en cambio registrada.

1. Falta de competencia temporal. Silencio administrativo positivo

Advirtió que la DIAN remitió la resolución que resolvió el recurso de reconsideración a un correo electrónico el 25 de junio de 2021 y pretermitió su obligación de remitir una citación para que se efectuara la notificación personal, vulnerando el artículo 565 del Estatuto Tributario e incurriendo en una notificación indebida. Señaló que también se omitió realizar la notificación por edicto y que se notificó por conducta concluyente, dadas las irregularidades en la notificación.

Narró que presentó el recurso el 13 de agosto de 2020 y que la resolución que lo resolvió debió notificarse a más tardar el 13 de agosto de 2021, término que se extendió hasta el 12 de septiembre de 2021, con ocasión de la suspensión de términos procesales[3]. Precisó que, para esa fecha, no se notificó la resolución en debida forma, por cuanto la remisión al correo electrónico no produjo efectos. Insistió en que la notificación se dio por conducta concluyente con la interposición de la demanda de manera posterior al término legal de un año que tenía la DIAN. Alegó que se generó un acto administrativo ficto y que el acto que resolvió el recurso fue emitido por funcionario sin competencia, como ha establecido el Consejo de Estado.[4]

A partir de lo anterior, solicitó la declaratoria del silencio administrativo positivo, por lo que el recurso debía entenderse fallado en favor del contribuyente.

2. Improcedencia de la adición de ingresos y otras deducciones por concepto de diferencia en cambio

Advirtió que los actos acusados **inaplicaron los artículos 32-1 y 120 del Estatuto Tributario y 69 y 102 del Decreto 2649 de 1993,** en cuanto a que consideraron que poseía un activo en moneda extranjera, por el hecho de que el pago del contrato suscrito con CCX se pactó en dólares, y que ello dio lugar a un ingreso y gasto correlativo por diferencia en cambio.

Aclaró que, en virtud de ese contrato, BCC adquirió un intangible constituido por el derecho a desarrollar los proyectos de explotación de minas de carbón y sus derechos y bienes relacionados, para lo cual se pactó un pago de cinco instalamentos en dólares y advirtió que, pese a que el pago se pactó en dólares, los valores cancelados para desarrollar los proyectos mineros se registraron en pesos colombianos dado que la operación se efectuó entre residentes y la inversión recayó en bienes y derechos poseídos en Colombia. Agregó que el registro contable se realizó en pesos y que el contrato no podía caracterizar la moneda para fines fiscales y contables. Que, por tanto, la inversión no constituyó un activo en moneda extranjera susceptible de generar diferencia en cambio.

Estableció que las normas citadas preceptúan que la diferencia en cambio procede para activos poseídos o representados en moneda extranjera, pero que dicha situación no se presenta dado que los pagos en dólares de 27 y 28 de marzo de 2014 se contabilizaron en pesos tomando como referencia la TRM del día anterior al pago y los activos y derechos se entendían poseídos en Colombia y en moneda nacional, dado que el contrato era entre compañías colombianas sobre activos poseídos en el país. Acotó que ello fue refrendado por el dictamen pericial que adjuntó y que, dado que los activos estaban registrados en pesos, BCC no estaba obligada a reconocer ingresos y gastos por ajustes de diferencia en cambio.

Advirtió que **no se aplicó el artículo 265 del Estatuto Tributario,** en la medida que la administración desconoce la posesión en Colombia de los activos pagados a CCX. A partir de la transcripción de apartes del acuerdo (Sección 2.01), aseveró que los yacimientos de carbón objeto del proyecto estaban ubicados en La Guajira y que, dada esta localización, los activos se entendían poseídos en Colombia y debían registrarse en moneda funcional colombiana.

---

[3] Citó las Resoluciones 40 del 10 de mayo de 2021 y 43 del 18 de mayo de 2021, que ordenaron suspender los términos procesales de la DIAN por un término de 30 días, entre el 10 de mayo y 8 de junio de 2021.

[4] Sentencias del 21 de octubre de 2011, exp. 17142 y del 05 de abril de 2018, exp. 21200.

Consideró que **la administración inaplicó los artículos 3 del Decreto 1735 de 1993, y 79 y 80 de la Resolución Externa 8 de 2000,** al considerar que BCC y CCX realizaron una operación de cambio. Reiteró la explicación frente a la forma de pago del contrato y aseguró que ninguna operación entre residentes puede considerarse una operación de cambio, pese a que, en virtud de la autonomía de la voluntad, las partes pueden pactar contraprestaciones en moneda distinta al peso colombiano.

Con todo, invocó el artículo 79 de la Resolución Externa 8 de 2000 del Banco de la República para precisar que las prestaciones de las obligaciones pactadas en moneda extranjera deben cumplirse en moneda colombiana, siendo la TRM aplicable la vigente en la fecha en que se contrae la obligación y debidamente certificada por la Superintendencia Financiera. Que, por ello, registró la inversión de los intangibles en pesos a la tasa representativa del mercado acordada en el mismo contrato.

Indicó que **los actos demandados no aplicaron los artículos 6 de la Ley 31 de 1992 y 50 del Decreto 2649 de 1993**, al aceptar que el pago se realizó en pesos y, al tiempo, negar la procedencia del registro en pesos del intangible adquirido. Reiteró los argumentos expuestos sobre la posesión del activo y sostuvo que, si bien los pagos se pactaron en dólares, estos se efectuaron en pesos colombianos, aplicando la TRM vigente el día anterior a cada pago. Insistió en que el activo debía registrarse y mantenerse en pesos colombianos, sin ajustes al cierre del período fiscal, y debía atenderse a la unidad monetaria del país, esto es, el peso colombiano, de conformidad con los artículos indicados.

Afirmó que **la administración no aplicó el concepto 15384 de 2009**, y con ello, vulneró los artículos 264 de la Ley 223 de 1995, 20 -parágrafo- del Decreto 4048 de 2008 y 83 de la Constitución Política. Explicó que ese concepto, vigente para el período investigado, señala que el valor patrimonial de los activos no debía registrarse en dólares cuando los proyectos se estuviesen desarrollando, independiente de los términos de negociación. Manifestó haberse acogido a esa doctrina y que la demandada debió aplicarla de manera obligatoria, en virtud de lo dispuesto en la Ley y en los principios de buena fe y confianza legítima.

Precisó que **los anticipos para la compra de activos son una partida no monetaria que no se ajusta por diferencia en cambio.** Relató que, en desarrollo del contrato, recibió un intangible y realizó el pago de un anticipo inicial del negocio, por lo cual «el activo intangible adquirido, correspondió a un activo no monetario al no ser una partida constitutiva de dinero puesto que no otorgó un derecho de cobro, sino un anticipo». Agregó que el tratamiento contable y fiscal de los anticipos fue analizado por el concepto 579 de 2016 del Consejo Técnico de la Contaduría Pública CTCP que refuerza que el anticipo es partida no monetaria y que no está sujeto a diferencia en cambio pues se valoran conforme con la tasa vigente al momento de la transacción.

Dijo que se configura una **violación de los principios de buena fe, seguridad jurídica y confianza legítima al aseverarse que el anticipo debió registrarse como cuenta por cobrar** pues la DIAN debió aplicar el concepto 15384 de 2009 e instó a dar aplicación al concepto 579 de 2016 del CTCP, en virtud del principio de tutela judicial efectiva.

Señaló que **la DIAN desconoció el artículo 41 del Estatuto Tributario,** pues aun considerando que el activo se poseía en moneda extranjera, no había lugar a calcular diferencia en cambio, por cuanto esta correspondería a un mayor valor del activo hasta que este se pusiera en marcha o estuviera en condiciones de utilización o venta. Citó el concepto DIAN 7151 de 2015 que instó a aplicar.

Aclaró que los activos objeto del acuerdo de venta no estaban en etapa de desarrollo, tanto así que algunos no habían sido entregados de manera que, si se aceptara el reconocimiento de una diferencia en cambio, este solo afectaría el valor de los activos y no debería reconocerse un ingreso ni una deducción y que los títulos mineros no se encontraban en etapa productiva, tal como reconoció la Agencia Nacional de Minería, conclusión que refrenda el dictamen pericial aportado.

Dijo que **los activos se encontraban en etapa improductiva,** y que, aunque la DIAN reconoció que, cuando se adquieren activos que no están en condiciones de uso, el valor pagado constituye un mayor valor del activo hasta su puesta en funcionamiento, de manera contradictoria concluyó que, en virtud del pago efectuado a CCX, el valor patrimonial del activo debía liquidarse con una tasa de cambio distinta de la pactada. Insistió en que los activos adquiridos eran intangibles no desarrollados y que la demandada no acreditó que los proyectos se hubiesen puesto en marcha.

Acusó a **la demandada de no haber valorado las pruebas** obrantes en el expediente, las cuales enlistó y explicó el hecho que pretendían acreditar[5], entre ellos la ubicación de los activos, su improductividad y el reconocimiento del anticipo. Señaló que las pruebas no fueron objetadas sustancial ni formalmente ni se requirió información adicional.

Afirmó que **los actos estaban falsamente motivados,** porque la DIAN sostuvo que el activo no podía ser contabilizado como intangible, en tanto su adquisición solo se materializó cuando se pagó la totalidad del precio, pese a que el contrato establecía que la transferencia del dominio se daba desde el pago del anticipo, antes de la clausura de la transacción. Indicó que la DIAN no tuvo en cuenta que el activo estaba poseído en Colombia, se encontraba en etapa improductiva, la operación fue realizada entre residentes y el activo fue registrado en moneda local y que, contrario a lo señalado en los actos, el valor base del activo correspondía a $59.083.006.000, y no a $58.959.600.000, tal como se evidencia de los estados financieros reexpresados. Concluyó que el activo adquirido no era monetario sino un anticipo, que no genera derechos de cobro, y, por tanto, era improcedente que se determinara una diferencia en cambio.

Alegó una **falta de aplicación del artículo 22 de la Ley 1607 de 2012,** pues la adición de ingresos y costos dada la naturaleza y ubicación de los activos era improcedente. Cuestionó que la DIAN estimó erróneamente que la demandante debía reconocer diferencia en cambio, con fundamento en que CCX la reconoció con el pago del anticipo, con lo cual afectó la depuración del impuesto a partir de registros contables de un tercero, en contravía del artículo 22 de la Ley 1607 de 2012.

Adujo una **violación al derecho de defensa**, porque la adición de ingresos fue sustentada en la contabilidad y, al mismo tiempo, esta no fue tenida en cuenta para desvirtuar dicha modificación por no cumplir el principio de partida doble. Acusó de contradictorio que los actos se fundamentaran en el acuerdo de venta de los activos y, al tiempo, se indicara que este no era oponible al fisco.

[5] Contrato de compraventa, valoración de activos cedidos, estados financieros iniciales, declaración de renta, acuerdo de conciliación suscrito con CCX, reemisión de estados financieros, auto de vicepresidencia de seguimiento, control y seguridad minera del grupo de proyectos de interés nacional, reporte de anotaciones del contrato de concesión GH2-101, certificado de existencia y representación de CCX, solicitud de suspensión de actividades del contrato de concesión HGS-13332, resolución 666 de 2016 de la Agencia Nacional de Minería, dictamen pericial, certificación contable de re expresión de estados financieros.

Alegó una **aplicación indebida del artículo 50 del Código de Comercio,** puesto que el principio de partida doble debe analizarse de manera individual respecto de un mismo contribuyente, y no se examina la correlatividad en el registro del hecho económico frente a dos entes económicos -BCC y CCX-, ya que este puede variar para ambos. Dijo que sostener lo contrario pretermite la independencia de los entes económicos y riñe con el principio de partida doble.

3. Sanción por inexactitud

Estimó improcedente la sanción por inexactitud dado que no registró datos falsos, equivocados, incompletos o desfigurados y que no se omitieron ingresos. Alegó la configuración de una diferencia de criterios sobre la interpretación de la ley tributaria en relación con la naturaleza del activo adquirido mediante el acuerdo APA, cuyo tratamiento fiscal fue adoptado por la sociedad bajo una interpretación razonable sustentada en conceptos de la DIAN y del CTCP y en la jurisprudencia del Consejo de Estado.

Oposición de la demanda

La DIAN controvirtió las pretensiones de la demanda y su reforma[6] con los siguientes argumentos de defensa.

En cuanto a la **notificación de la resolución que resolvió el recurso**, sostuvo que la notificación fue regular y oportuna, pues los actos administrativos pueden notificarse electrónicamente, por lo que la DIAN tenía hasta el 12 de septiembre de 2021[7] para dar a conocer la decisión, y ello ocurrió el 25 de junio de 2021 mediante el envío al correo electrónico autorizado por el apoderado de la actora en el recurso de reconsideración, de conformidad con el procedimiento del artículo 566-1 del Estatuto Tributario que no requiere de aviso para la notificación electrónica.

Respecto de la **adición de ingresos y otras deducciones**, relató que la sociedad suscribió un contrato de venta con CCX, tercero que reportó en su extracto bancario pagos en dólares provenientes de BCC a la cuenta de compensación, respecto de los cuales se reconoció diferencia en cambio. Que esos pagos también se constatan en el formulario denominado «relación de operaciones cuentas de compensación» del Banco de la República y en los cruces de verificación realizados con dicha entidad.

Señaló que la demandante había creado una cuenta de intangibles por los activos adquiridos y eliminó el ingreso por diferencia en cambio ajustando los libros contables en las cuentas de ingresos no operacionales y reajuste del sistema y que, en virtud de la conciliación del proceso arbitral, la demandante acordó realizar un pago final en dólares por los activos el 16 de septiembre de 2016. Indicó que, si los pagos se pactaron en moneda extranjera y se utilizó una cuenta de compensación para canalizarlos, había lugar a calcular la diferencia en cambio y que el contrato y la contabilidad prueban que las operaciones se realizaron en moneda extranjera.

Explicó que la diferencia en cambio se calculó tomando la TRM de reconocimiento inicial frente a la TRM del pago parcial o abono para establecer si se genera un ingreso o gasto, y que ese mismo cómputo lo había efectuado la demandante, pese a que luego corrigió la contabilidad, incurriendo en una omisión de ingresos.

---

6 Samai Tribunal, índices 9 y 17.
7 Coincidió con la demandante en que los términos procesales estuvieron suspendidos entre el 10 de mayo y 8 de junio de 2021, en virtud de las Resoluciones 40 y 43 de 2021.

Mencionó que, con la adición de ingresos, se reconocieron gastos deducibles por diferencia en cambio y que, en virtud del sistema de partida doble, teniendo en cuenta la contabilidad y realidad económica de las empresas implicadas, lo que es ingreso para una, es gasto para la otra.

Destacó que la demandante no podía disponer de los activos para 2015, por cuanto se encontraba pendiente el pago total de la obligación y, por ende, no tenía el derecho real de dominio sobre los activos ni su posesión y no podían ser registrados. Anotó que la diferencia en cambio no depende de la productividad del activo, sino de la fluctuación del mercado.

Concluyó que no se desconocieron los estados financieros corregidos sino el resultado de las modificaciones que fueron posteriores a la inspección tributaria realizada, pues en la fiscalización se constató que eran contrarias a la realidad económica de la sociedad, y que, además, no contaban con aprobación del órgano competente.

Estimó procedente la **sanción por inexactitud**, dada la omisión de ingresos.

Sentencia apelada

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda y no condenó en costas[8], con fundamento en lo siguiente.

Frente a la **indebida notificación**, a partir de la jurisprudencia del Consejo de Estado[9], indicó que, teniendo en cuenta que a la fecha de interposición del recurso de reconsideración se había declarado la emergencia por el COVID, y que en el mismo se informó como dirección de notificación una electrónica, era válida la notificación por correo electrónico de la resolución que lo resolvió. Adujo que la notificación se realizó dentro del término establecido en el artículo 732 del Estatuto Tributario, por lo que no se configuró el silencio administrativo positivo alegado.

En lo que respecta a la **adición de ingresos y otras deducciones**, transcribió el objeto del APA y la forma de pago pactada en dólares mediante el uso de una cuenta de compensación, para establecer que se encontraba acreditada la operación en moneda extranjera, lo que indicó, también se respaldaba en las certificaciones del Banco de la República. Subrayó que, durante la investigación, la DIAN verificó que en la contabilidad del demandante existía una cuenta de reclasificación de la diferencia en cambio, y encontró que el tercero CCX -vendedor de los activos- sí la había reconocido en su contabilidad.

A partir de lo anterior, consideró que constituía un hecho probado la existencia de la diferencia en cambio, sin que obrara prueba que acreditara lo contrario. Aclaró que la demandada no cuestionó la modificación a los libros de contabilidad, sino el contenido del cambio realizado, por cuanto la sociedad ha debido reconocer un ingreso por diferencia en cambio, sin que pudiera registrar derechos en proceso de adquisición.

Precisó que, en el contrato se pactó que la transferencia del derecho de dominio de los bienes ocurriría al cierre de la venta, y que una controversia entre las partes postergó dicho momento hasta el 16 de agosto de 2016, cuando se firmó el acuerdo

[8] Samai Tribunal, índice 27.
[9] Sentencia del 23 de mayo de 2024. Exp. 25000-23-37-000-2021-00651- 01. M.P. Wilson Ramos Girón.

conciliatorio que evidencia que solo hasta entonces se terminaron de transferir los activos del contrato. Agregó que la demandante debió demostrar que los movimientos en sus libros contables correspondían a la aprehensión material de los activos.

Mencionó que las pruebas aportadas no lograron desvirtuar los hechos establecidos en los actos, en particular, que la operación se realizó en moneda extranjera, que se utilizó una cuenta de compensación y que debía reconocerse la diferencia en cambio. Comentó que la enmienda del valor registrado como diferencia en cambio no era procedente porque la transferencia de los activos solo se daba con el cierre del acuerdo, de manera que no se inaplicó la doctrina oficial de la DIAN, ni hubo falsa motivación o infracción de normas en que los actos debían fundarse.

Descartó la violación a los principios a la buena fe, confianza legítima, el derecho de defensa y el respeto por los actos propios dado que los actos dan cuenta de la diligencia del proceso de fiscalización y la valoración de las pruebas.

Confirmó la **sanción por inexactitud** y descartó la diferencia de criterios dado que las normas contables y fiscales determinan el reconocimiento de la diferencia en cambio.

No condenó en **costas** al no encontrarlas acreditadas.

Recurso de apelación

La **demandante** apeló la decisión de primera instancia[10], con fundamento en lo siguiente:

Afirmó que **el tribunal no se pronunció sobre la totalidad de los argumentos de la demanda**, en particular, el lugar de posesión del activo y su reconocimiento en pesos, la aplicación del concepto del CTCP, la indebida valoración probatoria, la falsa motivación, la violación de los artículos 41 del Estatuto Tributario y 22 de la Ley 1607 de 2012, del derecho de defensa, las contradicciones de la demandada sobre la contabilidad, y la diferencia de criterios en la sanción por inexactitud.

En cuanto a la **indebida notificación**, indicó que contrario a lo señalado por el tribunal, los artículos 564 y 565 del Estatuto Tributario no autorizan la notificación electrónica de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración. Que, además, la interpretación del *a quo* desconoce la norma invocada por la demandada, con lo cual la decisión se apartó de lo discutido por las partes, circunstancia que pone en cuestionamiento la congruencia externa de la sentencia.

Consideró que no se aplicó el artículo 565 *ibidem* que estableció la notificación personal para resoluciones que resuelven recursos de reconsideración y que la notificación electrónica consignada en el artículo 566-1 no previó un procedimiento específico para notificar las resoluciones que resuelven el recurso de reconsideración, por lo que para ese tipo de actos procedía la notificación personal.

Aclaró que la posibilidad de notificar electrónicamente las resoluciones que resuelven recursos fue derogada por el artículo 105 de la Ley 2010 de 2019, al operar el fenómeno de la subrogación normativa y que el hecho de haber indicado una dirección procesal electrónica no habilitaba la notificación por ese medio, dado que debía procederse con la notificación personal atendiendo la naturaleza del acto.

[10] Samai Tribunal, índice 30.

Desestimó la aplicación del Decreto Legislativo 491 de 2020 dada la existencia de normas especiales en los artículos 565 y 566-1 del Estatuto Tributario que regulan la notificación electrónica, en donde no se incluyen las resoluciones que resuelven recursos de reconsideración. Indicó que el Decreto Legislativo no derogó ni suspendió el régimen de notificaciones de este tipo de actos y que se notificó por conducta concluyente con la interposición de la demanda, por lo que operó el silencio administrativo positivo.

En lo relativo a la **adición de ingresos y otras deducciones**, advirtió que contrario a lo señalado por el tribunal, la compañía desconoce los ingresos y deducciones y el ajuste por diferencia en cambio determinado en los actos acusados, para lo cual reiteró los planteamientos de la reforma a la demanda frente al hecho de que el activo no se poseía en moneda extranjera. Resaltó que «el asunto objeto de controversia versa exclusivamente sobre la moneda en la que debían entenderse poseídos los activos adquiridos».

Transcribió apartes del contrato de venta y estableció que no se cuestionó que los activos adquiridos correspondían a proyectos mineros en Colombia y que el hecho de que los pagos se pactaran y realizaran en dólares no devenía en que el activo se entendiera poseído en moneda extranjera. Lo anterior, por cuanto no existe disposición que establezca tal consecuencia; además, los activos se encontraban ubicados en Colombia, la operación se realizó entre residentes colombianos y fue registrada en pesos. Insistió en que se configuró una falsa motivación.

Advirtió que el material probatorio aportado no se evaluó[11], siendo que este acreditaba la ubicación de los activos, las partes de la operación, la contabilización en moneda funcional pesos, el registro y reconocimiento adecuado del intangible y la improductividad de los activos.

Insistió en que el activo debía reconocerse en moneda funcional pesos al ser poseído en Colombia, sin que debiera registrarse diferencia en cambio. Esto, por cuanto los artículos 32-1 y 120 del Estatuto Tributario, y 69 y 102 del Decreto 2649 de 1993, disponen que, para efectos fiscales y contables, la diferencia en cambio aplica exclusivamente sobre los activos poseídos en moneda extranjera. Frente a los reparos al dictamen pericial, explicó que este demostró que el activo no se poseía en moneda extranjera.

Precisó que el activo registrado sí correspondía a un intangible, según la técnica contable, al representar un recurso obtenido resultado de un evento pasado que genera beneficios económicos futuros. Observó que el hecho de que no se hubiera efectuado la transferencia total de los bienes, le habilitaba para reconocer el intangible.

Aclaró que el activo era no monetario por cuanto no se otorgó un derecho de cobro, sino un anticipo y que el hecho de no tener la aprehensión efectiva de todos los bienes no desvirtuaba el registro como intangible.

Señaló que, según el artículo 265 del Estatuto Tributario, dado que los bienes y el derecho real respecto del intangible se encontraban en Colombia, este se entendía

[11] Contrato de compraventa, valoración de activos cedidos, estados financieros iniciales, declaración de renta, acuerdo de transacción suscrito con CCX, reemisión de estados financieros, auto de vicepresidencia de seguimiento, control y seguridad minera del grupo de proyectos de interés nacional, reporte de anotaciones del contrato de concesión GH2-101, certificado de existencia y representación de CCX, solicitud de suspensión de actividades del contrato de concesión HGS-13332, resolución 666 de 2016 de la Agencia Nacional de Minería, dictamen pericial, certificación contable de reexpresión de estados financieros.

poseído en pesos y no había lugar a la diferencia en cambio. Agregó que la norma estableció que se entienden poseídos en el país los derechos reales sobre bienes ubicados o explotados en Colombia.

Alegó que la operación se suscribió entre residentes cambiarios y reiteró que el pago de obligaciones en moneda extranjera debía efectuarse en pesos colombianos, como efectivamente se hizo. Dijo que la residencia cambiaria era relevante para determinar la moneda en la cual se entendía poseído el activo.

Consideró aplicable el concepto DIAN 15384 de 2009 que estableció que los activos asociados a proyectos en curso debían registrarse en moneda funcional colombiana y que las erogaciones de proyectos eran mayor valor del activo. Agregó que el tribunal omitió que la doctrina era obligatoria para la demandada.

Estimó improcedente la **sanción por inexactitud** ante la ausencia de hecho sancionable y el registro veraz, correcto y completo de la información. Reiteró la configuración de una diferencia de criterios dada la interpretación razonable.

Oposición al recurso de apelación

La **demandada** no presentó oposición al recurso.

Concepto del Ministerio Público

El Ministerio Público no rindió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1. Precisión previa

Previo a resolver el asunto de fondo, se resalta que, mediante auto del 1º de octubre de 2026[12], la Sección declaró fundado el impedimento manifestado por el magistrado Luis Antonio Rodríguez Montaño. En consecuencia, se le separó del conocimiento del presente asunto.

2. Problema jurídico

Le corresponde a la Sección resolver los cargos de apelación formulados por la demandante respecto de la sentencia de primera instancia. En particular, corresponde decidir: *i)* la procedencia y oportunidad de la notificación de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración y, de ser el caso, del silencio administrativo positivo, *ii)* la procedencia de la adición de ingresos por diferencia en cambio, *iii)* si se configuró una indebida valoración probatoria, *iv)* si los actos adolecen de falsa motivación y *v)* si procede la sanción por inexactitud o se configuró una diferencia de criterios en el derecho aplicable.

Antes de abordar el problema jurídico planteado, la Sala pone de presente que, si bien el tribunal no se pronunció de forma expresa sobre algunos argumentos expuestos en la demanda, en particular, los relacionados con el lugar de posesión del activo y su reconocimiento en pesos, la aplicación del concepto del CTCP, la indebida valoración probatoria, la falsa motivación, la violación de los artículos 41 del Estatuto Tributario y 22 de la Ley 1607 de 2012, del derecho de defensa, las

[12] Samai, índice 17.

contradicciones de la demandada sobre la contabilidad y la diferencia de criterios; esa circunstancia, por si sola, no conduce a la nulidad de la sentencia.

En garantía del derecho al debido proceso de ambas partes y en ejercicio de la competencia del juez de segunda instancia, estos argumentos serán objeto de pronunciamiento por parte de la Sección dentro del análisis de los problemas jurídicos previamente delimitados.

3. Análisis del caso concreto

Se pone de presente que esta Sección se pronunció sobre controversias con identidad de partes y objeto respecto de la que ahora se decide, en las sentencias del 13 de agosto de 2026, exp. 29706, y del 25 de septiembre de 2026, exp. 29487, M.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello, por lo que esos criterios jurisprudenciales se reiterarán en lo pertinente.

2.1. Notificación de la resolución que resolvió el recurso y silencio administrativo positivo

La sentencia de primera instancia descartó una notificación irregular del acto que resolvió el recurso de reconsideración, por cuanto la notificación electrónica era procedente en virtud de lo dispuesto en el Decreto Legislativo 491 de 2020 y se realizó de forma oportuna.

En la apelación, la demandante cuestionó la congruencia de la sentencia, al sostener que el tribunal fundamentó su decisión en una norma distinta a la invocada por la demandada -artículo 566 del E.T.-. A su vez, reparó en que la notificación electrónica no está prevista para resoluciones que resuelven el recurso de reconsideración desde la Ley 2010 de 2019, y que procedía la notificación personal del Estatuto Tributario, como norma especial frente al Decreto 491 de 2020, por lo que la notificación fue irregular y operó el silencio administrativo positivo.

Para decidir, la sala considera importante reiterar la importancia que tiene la notificación de los actos administrativos a la luz del artículo 29 de la Constitución Política, como elemento esencial del debido proceso, que busca proteger el derecho de defensa y contradicción, además de garantizar que las actuaciones administrativas sean conocidas por los administrados para que puedan controvertirlas mediante los respectivos mecanismos legales en sede administrativa y judicial[13].

La notificación no constituye una mera formalidad que pueda ser sustituida de manera arbitraria, sino que se trata de un requisito indispensable de las actuaciones administrativas, toda vez que, los actos, en este caso de la administración tributaria, solo adquieren oponibilidad frente al administrado una vez se da el conocimiento real de estos.

Para el caso, se precisa que, en el momento de la expedición de la resolución 004551 del 23 de junio de 2021 -que resolvió el recurso de reconsideración interpuesto por la actora en el marco del procedimiento de revisión del impuesto sobre la renta para la equidad CREE del año 2015-, estaba vigente el estado de emergencia económica, social y ecológica[14] derivado de la pandemia por el COVID19, y que las medidas

[13] Sentencia del 31 de julio de 2025. Exp 29027. M.P Wilson Ramos Girón.
[14] El estado de excepción estuvo vigente desde la expedición de la resolución 385 del 12 de marzo de 2020 del Ministerio de Salud y Protección Social y hasta el 30 de junio de 2022 conforme con la resolución 666 de 2022 de la misma entidad.

excepcionales tomadas en ese período, entre estas, la del artículo 4 del Decreto 491 del 28 de marzo de 2020[15], incluían un procedimiento de notificación especial para dicha situación excepcional, esto es, por medios electrónicos, así:

> **ARTÍCULO 4. NOTIFICACIÓN O COMUNICACIÓN DE ACTOS ADMINISTRATIVOS**. **Hasta tanto permanezca vigente la Emergencia Sanitaria** declarada por el Ministerio de Salud y Protección Social, **la notificación o comunicación de los actos administrativos se hará por medios electrónicos**. Para el efecto en todo trámite, proceso o procedimiento que se inicie será obligatorio indicar la dirección electrónica para recibir notificaciones, y con la sola radicación se entenderá que se ha dado la autorización.
>
> **En relación con las actuaciones administrativas que se encuentren en curso a la expedición del presente Decreto, los administrados deberán indicar a la autoridad competente la dirección electrónica en la cual recibirán notificaciones o comunicaciones**. (…).
>
> La notificación o comunicación quedará surtida a partir de la fecha y hora en que el administrado acceda al acto administrativo, fecha y hora que deberá certificar la administración.
>
> En el evento en que la notificación o comunicación no pueda hacerse de forma electrónica, se seguirá el procedimiento previsto en los artículos 67 y siguientes de la Ley 1437 de 2011. (Énfasis propio).

La Corte Constitucional, en la sentencia C-242 de 2020, examinó la constitucionalidad de la norma y avaló la implementación de medios tecnológicos para comunicar actos de la administración, a partir del contexto de la emergencia: «(…) ya que directrices como el aislamiento social, las limitaciones de aforo de ciertos lugares o la suspensión del servicio de transporte intermunicipal, han impedido que las personas puedan asistir a las sedes de las entidades a efectos de ser notificadas o comunicadas, por medios presenciales, de las decisiones que adopta la administración frente a sus intereses».

Así mismo, declaró la exequibilidad de dicha disposición «bajo el entendido de que, ante la imposibilidad manifiesta de una persona de suministrar una dirección de correo electrónico, podrá indicar un medio alternativo para facilitar la notificación o comunicación de los actos administrativos».

En ese sentido, la adopción de esta norma especial de notificación se justificó, en su momento, en la prevalencia del interés general para evitar la propagación del virus COVID19, con plena garantía de los derechos fundamentales del administrado en el trámite de notificación.

A partir de lo anterior, no es cierto, como lo sostiene la demandante, que el artículo 4 del Decreto 491 del 28 de marzo de 2020 no fuese aplicable a los procedimientos de notificación durante la pandemia por el hecho de que el Estatuto Tributario contuviera normas especiales de notificación, puesto que las medidas expedidas en desarrollo del estado de excepción, como la regla de notificación electrónica prevista en el Decreto Legislativo, debía aplicarse de manera temporal y preferentemente mientras estuviera vigente la emergencia sanitaria.

Esto por cuanto ese decreto, que tomó medidas excepcionales, «no derogó ninguna ley ordinaria que regule la notificación o comunicación de los actos administrativos, incluyendo los artículos 565 y siguientes del Estatuto Tributario, que establecen las formas de notificar los actos proferidos por la DIAN»[16], pero las premisas de notificación previstas en la resolución DIAN 038 de 2020 para la adecuada ejecución de la notificación electrónica en cumplimiento de lo establecido en los artículos 565, 564 y 566-1 del Estatuto

---

[15] Por el cual se adoptan medidas de urgencia para garantizar la atención y la prestación de los servicios por parte de las autoridades públicas y los particulares que cumplan funciones públicas y se toman medidas para la protección laboral y de los contratistas de prestación de servicios de las entidades públicas, en el marco del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica.

[16] Sentencia del 17 de febrero de 2022. Exp. 25402. M.P Myriam Stella Gutiérrez Argüello

Tributario, serían aplicadas «solo en estado de normalidad, esto es, cuando finalice la emergencia sanitaria decretada por el Ministerio de Salud y Protección Social[17]».

De manera que, teniendo en cuenta que el Decreto 491 de 2020 fue expedido para regular de manera especial y transitoria una situación excepcional, el régimen de notificaciones allí previsto aplicaba de forma prevalente durante la vigencia de la emergencia sanitaria, razón por la cual la administración debía privilegiar el uso de medios electrónicos para la comunicación de sus actos, salvo que existiera una imposibilidad manifiesta del administrado para suministrar una dirección de correo electrónico y, en su lugar, fuere informado un medio alternativo.

En consecuencia, si durante la vigencia de la emergencia sanitaria el obligado tributario informó una dirección electrónica para recibir notificaciones, la administración debía realizar la notificación por ese medio, como lo prevé el citado decreto legislativo.

Lo hasta aquí expuesto fue planteado en la sentencia de primera instancia, a partir de la jurisprudencia de esta Sección, frente a lo cual la sociedad adujo una falta de congruencia por cuanto la demandada no invocó el Decreto Legislativo como norma aplicable. No obstante, dicha vulneración debe descartarse, pues con este análisis el fallador no modifica el objeto de la controversia, sino que, en ejercicio de su función jurisdiccional, aplica la disposición que regula la forma en que debía surtirse la notificación de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, con el fin de resolver el debate planteado por las partes.

De manera que los planteamientos de la demandante y demandada frente a este aspecto -la invocación de una norma jurídica- no limita la función del juez como aplicador del derecho, ni su facultad de establecer las consecuencias jurídicas que de su aplicación se deriven para la decisión del litigio.

En consecuencia, era dable aplicar el procedimiento previsto en el Decreto Legislativo 491 de 2020, en la medida en que la resolución que resolvió el recurso de reconsideración se profirió en vigencia de la emergencia decretada por el Gobierno Nacional.

Dicho ello, se pone de presente que el artículo 4 del Decreto Legislativo estableció como condición para que operase la notificación electrónica que el administrado informase una dirección electrónica para recibir notificaciones o comunicaciones, por lo que procede la Sala a verificar dicho elemento y la oportunidad de la notificación, a partir de las pruebas obrantes en el expediente:

- El 13 de agosto de 2020, la demandante interpuso recurso de reconsideración en contra de la Liquidación Oficial de Revisión 322412020900012 del 03 de junio de 2020 que modificó la declaración del impuesto sobre la renta para la equidad CREE del año gravable 2015. En el acápite IX. Notificaciones, la sociedad autorizó expresamente la notificación electrónica (fl. 982 dorso Caa).

  «Cualquier notificación solicito sea enviada al correo electrónico y a la dirección de correspondencia física informada por Best Coal en el RUT, y al correo electrónico Andres.MEJIA@yildirimgroup.com».

- El recurso fue objeto de inadmisión con auto 107-000960 del 31 de agosto de 2020 (fls. 1185 a 1187 dorso Caa) y, previa interposición del recurso de reposición el 04 de septiembre de 2020, fue admitido con Auto 109-000996 del 10 de septiembre de 2020 (fls. 1505 y 1506 Caa).

[17] *Ibidem*.

- El 23 de junio de 2021, la DIAN emitió la resolución 004551 que resolvió el recurso de reconsideración y ordenó la notificación electrónica, a partir de las reglas del Estatuto Tributario, a la dirección procesal electrónica informada en el recurso, y la notificación personal o por edicto a la dirección física registrada en el RUT (fl. 1523 Caa).
- Según el certificado de notificación electrónica, el 25 de junio de 2021 el acto administrativo fue remitido y entregado a la dirección de correo informada en el recurso de reconsideración (fl. 1524 Caa).

A partir del recuento probatorio expuesto, se tiene que la demandante informó una dirección electrónica para que la administración surtiera el proceso de notificación en el recurso de reconsideración; circunstancia que materializaba la autorización del obligado tributario para efectuar la notificación por dicho medio.

Igualmente, se precisa destacar que, como el señalamiento de la dirección procesal reportada por el demandante – en la que concurrían direcciones electrónica y física-, se dio durante el estado de emergencia sanitaria, resultaba totalmente legítimo que la administración optara por notificar a la dirección electrónica, comoquiera que tal forma de comunicación correspondía a una de las medidas adoptadas para evitar las diligencias personales y, así, impedir la propagación del virus en salvaguarda de la salud de los contribuyentes y los funcionarios de la administración.

Ahora, si bien, en la resolución que resolvió el recurso y en la certificación de notificación, la administración hizo referencia a la aplicación del procedimiento de notificación electrónica regulado en el Estatuto Tributario, se advierte que este hecho no fue controvertido por la sociedad ni en la demanda ni en la apelación.

En todo caso, esa referencia normativa no afecta la validez de la comunicación del acto, pues lo cierto es que la actuación observó las reglas previstas en el artículo 4 del Decreto 491 de 2020. Y ello es así, porque la notificación se practicó por medios electrónicos durante la vigencia de la emergencia sanitaria y se acreditó la fecha en que el contribuyente tuvo acceso al acto administrativo mediante certificación expedida por la administración, presupuestos exigidos en la normativa del estado de excepción. En ese sentido, no puede desconocerse que la notificación se practicó por medios electrónicos y cumplió su finalidad de poner en conocimiento de la actora el acto administrativo.

En consecuencia, la notificación electrónica se entiende surtida el 25 de junio de 2021, fecha en la que consta el envío y recepción del acto. También es importante precisar que la notificación del acto acreditada por la certificación de la demandada tampoco fue objetada por la demandante.

Así, teniendo en cuenta que no existe discusión entre las partes sobre el hecho de que el vencimiento del término para resolver el recurso de reconsideración era el 12 de septiembre de 2021, se encuentra que la notificación electrónica del 25 de junio de 2021 fue oportuna y no se configuró el silencio administrativo positivo.

El conocimiento del acto también se corrobora con el hecho de que la demandante presentó la demanda el 22 de octubre de 2021[18] dentro del término de cuatro meses previsto para el ejercicio del medio de control, contado a partir del día siguiente al de la notificación electrónica del 25 de junio de 2021, y que en ese escrito formuló cuestionamientos concretos frente a las glosas contenidas en la resolución que resolvió el recurso, lo que evidencia que conoció oportunamente su contenido y

[18] Samai tribunal, índice 1 y 2.

pudo ejercer, sin restricción alguna, su derecho de defensa y de acceso a la administración de justicia.

Por último, debe precisarse que los argumentos planteados frente a la inexistencia de la notificación electrónica para actos que resuelven los recursos de reconsideración y la aplicación del procedimiento de notificación del artículo 565 del Estatuto Tributario son irrelevantes en la medida en que se determinó que el procedimiento de notificación estaba regulado por el Decreto 491 de 2020 y que se informó una dirección de notificación electrónica.

En consecuencia, no prospera el cargo.

2.2. Diferencia en cambio, valoración probatoria y falsa motivación

La sentencia de primera instancia confirmó la adición de ingresos y deducciones por concepto de diferencia en cambio. En la apelación, el demandante insiste en que el activo no se poseía en moneda extranjera en tanto los bienes adquiridos correspondían a proyectos mineros ubicados en Colombia, se registraron en pesos y la operación se realizó entre residentes y el hecho de que el contrato se hubiese pactado en dólares no modificaba su posesión, ni implicó que se tratara de una operación de cambio.

Agregó que el artículo 265 del Estatuto Tributario es relevante por cuanto si el activo se entendía poseído en pesos, no había lugar a la diferencia en cambio; reiteró que debe darse aplicación al concepto DIAN 15384 de 2009, que el activo es un intangible y una partida no monetaria que no otorga un derecho de cobro sino un anticipo, que se violaron los artículos 22 de la Ley 1607 de 2012 y 41 del Estatuto Tributario y los principios de buena fe y confianza legítima, que hubo falta de valoración probatoria, falsa motivación y contradicciones de la demandada en cuanto a la apreciación de la contabilidad.

A estos efectos, debe tenerse en cuenta que, en los actos demandados, la DIAN adicionó ingresos y otras deducciones por concepto de la diferencia en cambio del anticipo pagado por la demandante a CCX durante el año 2015 en virtud del contrato de compraventa de activos.

Para resolver, se observa que el artículo 32-1 del Estatuto Tributario, vigente para la época de los hechos, establecía lo siguiente:

> ARTÍCULO 32-1. El ajuste por diferencia en cambio de los activos en moneda extranjera poseídos en el último día del año o período gravable constituye ingreso en el mismo ejercicio, para quienes lleven contabilidad de causación.

La norma utiliza la expresión **activo en moneda extranjera**, lo cual hace referencia a un activo cuyo valor se encuentra denominado o expresado en una divisa distinta de la moneda funcional[19], por lo que se concluye que ella no restringe este concepto a una determinada clase de bienes o derechos, sino que emplea una noción amplia de cualquier activo representado en moneda extranjera, siempre que se encuentre poseído al cierre del ejercicio, de allí que **la sola posesión del activo** denominado en moneda extranjera era suficiente para que surgiera la obligación de efectuar el ajuste por diferencia en cambio y reconocer sus efectos fiscales en el mismo ejercicio.

[19] La moneda funcional es aquella principal con la que una empresa realiza sus transacciones.

De esta manera, el artículo 32-1 del Estatuto Tributario establecía la posesión del activo en moneda extranjera al cierre del período como el presupuesto de aplicación de la disposición, sin supeditar el reconocimiento fiscal del ajuste a la naturaleza del activo, a su enajenación, a la liquidación de la inversión, a las partes que intervienen o al nacimiento de un derecho de cobro.

Por su parte, el artículo 265 *ibidem* regula los eventos en los cuales diversos bienes, representados en derechos reales, acciones y derechos sociales, derechos de crédito y fondos, se entienden poseídos en Colombia y su numeral 1 establece que los derechos reales sobre bienes corporales e incorporales ubicados o que se exploten en el país se entienden poseídos en este.

Como se advierte, a partir de las normas transcritas, se encuentra que, mientras que el artículo 32-1 prenotado refiere a "activos en moneda extranjera[20]", el artículo 265 regula la "posesión de los activos en Colombia, de acuerdo con su ubicación o explotación", conceptos que, contrario a lo que señala la apelante, son distintos pues mientras que en el primero lo determinante es la unidad monetaria en que está expresado el activo, en el segundo la ubicación, como hecho geográfico, resulta ser el parámetro para determinar la posesión y las obligaciones formales y sustanciales asociadas a este hecho. Una cosa es la unidad monetaria en la que se expresa el valor de un activo y, otra completamente distinta, el criterio de territorialidad que determina dónde este se entiende poseído.

En consecuencia, si el criterio determinante para que un activo se denomine en moneda extranjera es la divisa en la que está expresado, la ubicación no resulta parámetro relevante para estos efectos y, por consiguiente, lo que resulta indicativo son las condiciones de adquisición del mismo, consignadas en documentos de negociación, tales como ofertas comerciales, contratos, entre otros o, en general, cualquier soporte que acredite que el bien constaba en una unidad monetaria distinta al peso colombiano. Por lo anterior, bien puede que un activo se posea en Colombia pero que se exprese en moneda extranjera o viceversa.

Con todo, el hecho de que un activo se exprese en moneda extranjera no implica que deba contabilizarse en divisas del exterior. En efecto, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 8 y 50 del Decreto 2649 de 1993, vigentes para la época del caso en examen, los hechos económicos deben reconocerse en moneda funcional como unidad de medida, esto es, en pesos colombianos. Por lo cual, el reconocimiento contable sí debe realizarse en pesos, circunstancia que no altera la circunstancia de que el activo esté en moneda extranjera.

Dicho ello, descendiendo al caso concreto, en el expediente constan las siguientes pruebas relevantes para la decisión del litigio:

- Obra copia traducida del contrato de compraventa de activos suscrito entre la demandante y CCX el 26 de marzo de 2014, en virtud del cual se pactó la transferencia de todos los activos tangibles e intangibles asociados a los proyectos mineros en Cañaverales, Papayal y San Juan, así como los títulos mineros y demás derechos asociados (Anexo 9 de la reforma a la demanda).

  Las secciones 2.03 a 2.05 regularon el precio de compra y la forma de pago del contrato en los siguientes términos:

  ***Sección 2.03. Precio de compra**. En los términos y con sujeción a las condiciones establecidas en este Contrato, en base a las representaciones, garantías, convenios y acuerdos de las Partes aquí contenidas,*

[20] Esta misma terminología se utiliza en el artículo 269 del Estatuto Tributario que regula el valor patrimonial de los activos en moneda extranjera.

el precio de compra para la venta y transferencia de todos y no menos de todos los Activos Comprados que deben entregarse en el momento del cierre para el Comprador al Vendedor es el monto total de US $ 125.000.000 (el "Precio de Compra"), el cual será pagado por el Comprador al Vendedor de la siguiente manera:

(a) En la fecha de la ejecución del presente Contrato, a más tardar 24 horas después de la ejecución, el Comprador pagará al Vendedor US $ 15.400.000 (quince millones cuatrocientos mil dólares) por el pago inmediato a HSBC Bank Brasil SA- Banco Multiplo Sucursal Grand Cayman ("HSBC") del monto total pendiente de la deuda actual de conformidad con el contrato de crédito con fecha 10 de octubre de 2012, según enmendado, ejecutado por el Vendedor, como prestatario y HSBC, como prestamista (el "Préstamo HSBC"). La garantía especial ha sido ejecutada y está en plena vigencia y HSBC como acreedor del Vendedor ha consentido en otorgar la Garantía Especial (una copia de dicho consentimiento por escrita será proporcionada al Comprador inmediatamente después de la ejecución de este Contrato) y el Vendedor ha cumplido con Sección 2.09 a continuación.

(b) A más tardar 24 horas después de la fecha en que HSBC emita una certificación (certificado de paz y salvo) dirigida al Comprador informando que el Préstamo de HSBC ha sido totalmente pagado por el Vendedor y que HSBC renuncia a todos y cada uno de los derechos sobre el Fideicomiso Irrevocable, el Comprador Pagará US $ 14.600.000 (catorce millones seiscientos mil dólares) al Vendedor. Esta certificación (paz y salvo) se emitirá dentro de los cinco (5) Días Hábiles siguientes a la fecha del pago al HSBC del Préstamo HSBC según lo indicado en (a) anterior.

(c) En la Fecha de Clausura y sujeto a la satisfacción de las Condiciones de Clausura, el Comprador desembolsará al Vendedor US $ 90.000.000 (noventa millones).

(d) US $ 5.000.000 (cinco millones) ya pagados al Vendedor el 8 de noviembre de 2013 y el 13 de noviembre de 2013 por el Comprador para asegurar negociaciones exclusivas bajo el Memorando de Entendimiento de fecha 29 de octubre de 2013, según enmendado el 8 de noviembre de 2013, (el "MoU").

*(e) En conjunto, los US $ 15.400.000 (quince millones cuatrocientos mil) mencionados en la Sección 2.03 (a) anterior, los US $ 14.600.000 (catorce millones seiscientos mil dólares) mencionados en la Sección 2.03 (b) anterior, junto con los US $ 5.000.000 (cinco millones) descritos en la Sección 2.03 (c) anterior será referido como el "Pago Anticipado" (**Anticipo**).*

***Sección 2.04. Pago del Precio de Compra**. A menos que se indique la contrario en este Contrato, el Comprador pagará el Precio de Compra por transferencia bancaria de fondos inmediatamente disponibles a la siguiente cuenta del Vendedor; Siempre que e/ Vendedor haya registrado tal cuenta como cuenta de compensación con e! Banco Central de Colombia y permanezca registrada como cuenta de compensación con el Banco Central de Colombia hasta el cierre. El Vendedor deberá proporcionar evidencia escrita al Comprador, antes de la transferencia de los fondos, que dicha cuenta ha sido registrada como cuenta de compensación como se describe en esta Sección 2.04:*

Banco BANCO DE BOGOTÁ AGENCIA NUEVA YORK

BANCO FEDERAL DE RESERVA NY ABA 26008714

Cuenta No. 20110001

Ref, CCX Colombia

***Sección 2.05. Moneda.** Salvo que se disponga lo contrario, todas las cifras monetarias y cantidades que queden pagaderas en virtud del presente Contrato se harán en dólares de los Estados Unidos de América. Sin embargo, si en cualquier caso las Leyes Colombianas exigen que las Partes paguen cualquier monto relacionado con este Contrato en Pesos Colombianos y en Colombia, el Comprador deberá pagar la cantidad correspondiente debida al Vendedor en Pesos Colombianos y en una cuenta bancaria colombiana del Vendedor, indicada por escrito por el Vendedor al Comprador por lo menos tres (3) Días Hábiles antes de la fecha de vencimiento con respecto al pago y de acuerdo con este Contrato. Para convertir Dólares Estadounidenses en Pesos Colombianos, o para convertir Pesos Colombianos en Dólares Estadounidenses, las Partes acuerdan que dicha conversión se hará utilizando el tipo de cambio TRM (Tasa Representativa del Mercado) publicado por las autoridades competentes colombianas el Día Hábil anterior al Fecha en que se pague el importe correspondiente. Todos los honorarios, comisiones y cualquier otro cargo relacionado con la conversión de divisas se deducirán del monto pendiente del Precio de Compra. Vendedor Asumirá y pagará todos los gravámenes de transacciones financieras (Gravamen a los Movimientos Financieros) que surjan de dicho pago.*

Es importante mencionar que en la Sección 9.01 que regula la terminación del contrato se pactó la obligación del vendedor de devolver al comprador los USD 35.000.000 correspondientes al anticipo pactado en el contrato, dentro de los tres meses siguientes a la notificación de terminación del contrato por parte del comprador.

También se observa que el desembolso de los USD 90.000.000 dependía de la satisfacción de las condiciones de clausura del contrato, reguladas en el artículo III del mismo, que

establecía que la fecha límite para el cierre de la operación era el 30 de septiembre de 2014, siempre que ocurriese la transferencia previa de los activos al comprador y se cumpliesen las condiciones reguladas en el artículo VII del contrato.

En ese sentido, la transferencia de los activos se pactó como un momento posterior al desembolso de los anticipos y, de hecho, fue postergada. Esto lo explica la demandante en el escrito de la demanda así: "*Al 30 de septiembre de 2014, fecha señalada por la sección 3.01 del APA para la clausura de la transacción, CCX no había cumplido sus obligaciones relacionadas con la transferencia de los activos, por lo cual las partes acordaron extender la fecha de clausura un (1) año, hasta el 30 de septiembre de 2015*" y, en el 04 de marzo de 2015 la demandante presentó solicitud de arbitramento que derivó en el acuerdo conciliatorio de 2016, reseñado en líneas subsiguientes.

- Extracto de la cuenta de compensación en idioma inglés que registra dos transferencias del 27 y 28 de marzo de 2014 por valores de USD 15.400.000 y USD 14.600.000, para un total de USD 30.000.000. (Anexo 10 reforma a la demanda), valor refrendado por el extracto del Banco de Bogotá (fl. 72 Caa) y por el movimiento que aportó el Banco de la República (fls. 530 a 554 Caa).

- Estados financieros iniciales de 2014 (Anexo 11 reforma a la demanda), en donde consta que la unidad monetaria utilizada fue el peso colombiano, que reconocen que las diferencias en cambio asociadas a activos en construcción o instalación se llevan a resultados hasta que estos estén en condiciones de uso.

  En los activos corrientes se evidencia el registro en deudores del pago de USD 30.000.000 dólares, con su equivalente en pesos equivalente a $71.773.800.000 y "*está representado por los derechos que se han adquirido con terceros para la adquisición de títulos mineros, cuya transferencia definitiva está siendo revisada por la Agencia Nacional de Minería, ANM. Esta obligación está nominada en dólares, conforme al acuerdo de compra de activos suscrito entre YCCX* (hoy BCC)*, como comprados, y CCX Colombia S.A.S. en su calidad de vendedor*".

  Así mismo, en el pasivo corriente, se reconocen diferidos en cuantía de $12.690.794.000. En la nota 9, se lee que el saldo de los diferidos corresponde a la: *"diferencia en cambio que se genera sobre los depósitos a favor de terceros, nominados en dólares, necesarios para la negociación de los títulos mineros que la compañía tiene estimado recibir en la vigencia 2015 (…)"*

  Por último, la pérdida neta del año que figura en el estado de cambios en el patrimonio se contabilizó por $827.015.000.

- Estados financieros reexpresados de 2014, en los que se reclasifica el pago de USD 30.000.000 del activo corriente y se reconoce un intangible en el activo no corriente, correspondiente a "Derechos títulos" por valor de COP 59.083.006.000 (Anexo 15 reforma a la demanda). Así mismo, el diferido reconocido en el pasivo en los estados financieros iniciales en cuantía de $12.690.794.000 desapareció. La suma registrada en el intangible corresponde al resultado de detraer del activo corriente inicialmente reconocido en los estados iniciales ($71.773.800.000), el valor del diferido ($12.690.794.000).

  La nota 5 advierte que el reconocimiento del intangible corresponde a los pagos realizados por las licencias mineras y los activos asociados a estas, de los cuales la sociedad espera recibir los títulos mineros y otros activos. Se observa que los estados financieros afirman que: *"El valor histórico de estos activos corresponde al monto de las erogaciones claramente identificadas incurridas para adquirirlos, reconociendo las transacciones realizadas en otras unidades de medida, utilizando la tasa de conversión aplicable en la fecha de su ocurrencia."*

- Estados financieros iniciales de 2015 (Anexo 13 reforma a la demanda), en el cual consta que la unidad monetaria utilizada fue el peso colombiano, y reconoce que las diferencias en cambio asociadas a activos en construcción o instalación se llevan a resultados hasta que estos estén en condiciones de uso.

  En los activos corrientes se evidencia el registro en deudores del pago de USD 30.000.000 dólares, con su equivalente en pesos equivalente a $71.773.800.000 y "*está representado por los derechos que se han adquirido con terceros para la adquisición de títulos mineros, cuya transferencia definitiva está siendo revisada por la Agencia Nacional de Minería, ANM. Esta obligación está nominada en dólares, conforme al acuerdo de compra de activos suscrito entre YCCX* (hoy BCC)*, como comprados, y CCX Colombia S.A.S. en su calidad de vendedor*".

  En la nota 10, se informa que, a 31 de diciembre de 2015, el saldo de los diferidos comprendía: "Diferencia en cambio por depósitos a favor del tenedor" por $35.401.094.000.

Por último, la pérdida neta del año que figura en el estado de cambios en el patrimonio se contabilizó por $2.038.315.000.

- Estados financieros reexpresados de 2015 (Anexo 16 reforma a la demanda), en los que se reclasifica el pago de USD 30.000.000 del activo corriente y se reconoce un intangible en el activo no corriente, correspondiente a "Derechos títulos" por valor de COP 59.083.006.000. La suma registrada en el intangible corresponde a los valores pagados por la Compañía a CXX por el contrato celebrado el 26 de marzo de 2014 (nota 7).

  Se observa que los estados financieros afirman que: *"El valor histórico de estos activos corresponde al monto de las erogaciones claramente identificadas incurridas para adquirirlos, reconociendo las transacciones realizadas en otras unidades de medida, utilizando la tasa de conversión aplicable en la fecha de su ocurrencia."*(nota2)

- A fls. 596 a 625 Caa, obra el libro mayor y balances del año 2015 en donde se observa que la demandante causó ingresos y gastos por diferencia en cambio en las cuentas contables 42102010 y 53052552 asociados al pago efectuado al vendedor del contrato, los cuales fueron reajustados en la cuenta con código 27100501 "reajuste del sistema" en diciembre de 2014, eliminando los ingresos por diferencia en cambio (fl. 623 Caa). Los libros ajustados se entregaron con la visita del 24 de mayo de 2018 (fls. 629 a 668 Caa).

- A partir del auxiliar de la cuenta 53052501 "Diferencia en cambio" por el año 2015, entregado por CCX, la DIAN verificó que el tercero sí reconoció diferencia en cambio (fls. 67 a 72 Caa), circunstancia que fue refrendada por la contadora de dicha sociedad, quien informó que durante "todo el año 2015 se causó la diferencia en cambio generada por el pasivo de los USD$30.000.000". (fls. 458 a 460 Caa).

- Se allega cuadro titulado análisis actual activos relevantes CCX que contiene una presunta valoración de los activos objeto del contrato y un desglose de estos (terrenos, derechos fiduciarios sobre terrenos, servidumbres y derechos mineros) (Anexo 14 reforma a la demanda).

- En el Anexo 22 de la reforma a la demanda consta el dictamen pericial contable rendido por Gloria Zady Correa Palacio el 06 de agosto de 2020, en el que señaló que el valor pagado en 2014 correspondía al abono del precio pactado en el contrato y que la demandante registró erradamente la diferencia en cambio asociada al activo corriente correspondiente al anticipo del contrato, hecho que fue corregido posteriormente para registrar un activo intangible.

  El perito afirmó que el activo originado en virtud del contrato no podía considerarse en moneda extranjera, en tanto en el contrato: *«no se pactó ningún mecanismo de diferencia en cambio, se pactó que el pago se haría en dólares y en caso de pago en Colombia a la TRM del día hábil anterior. En ningún momento se pactó que el negocio y cada uno de los pagos se debía llevar como un activo en moneda extranjera y por lo tanto debía estar sometido a los ajustes por diferencia en cambio.»* Así, las operaciones se monetizaron en la fecha de giro de estas.

  Agregó que la diferencia en cambio reconocida en los estados financieros iniciales era improcedente, que el vendedor no se reservó los derechos de usufructo sobre los activos entregados y que el principio de partida doble no opera para dos empresas diferentes.

- Se aportó certificado de contadores públicos del 01 de junio de 2018 (Anexo 23 reforma a la demanda) que indica que la suma pagada a CCX no es un activo que se considere poseído en moneda extranjera puesto que corresponde a pagos realizados para adquirir un intangible y no procedía el ajuste por diferencia en cambio. Así mismo, describe las correcciones efectuadas a la contabilidad de la siguiente manera:

  2.1. Correcciones de la contabilidad del año gravable 2014.

  2.1.1. YCCX (hoy BCC) *registró en el activo la suma de COP 12,690,794,000 como un mayor valor del activo originado en el contrato con CCX. La contrapartida de este registro fue un pasivo en la cuenta 2710 por el mismo valor.*

  Este valor correspondía a una valoración del activo por una estimación de diferencia en cambio calculada sobre la suma de COP 59,083,006,000 que YCCX (hoy BCC) *entregó a CCX, entendiendo una posible contingencia de incumplimiento del contrato.*

  2.1.2. *Según se explicó anteriormente, la estimación de valor por diferencia en cambio resultaba improcedente y por tanto se corrigió la contabilidad eliminando el efecto de la estimación por diferencia en cambio que fue registrada en el activo y en el pasivo.*

Como consecuencia de lo anterior se tiene que el activo y el pasivo a 31 de diciembre de 2014 disminuye en la suma de COP 12,690,794,000.

2.1.3. La finalidad de la operación entre CCX y YCCX (hoy BCC) *era la de adquirir, en su mayor parte, los intangibles asociados a los proyectos mineros indicados en el contrato. Como consecuencia de lo anterior, y lo explicado en los antecedentes, el valor de COP59.083.006.000 registrado inicialmente como anticipo fue reclasificado como intangible dada la finalidad del contrato.(…)*

2.2. Correcciones de la contabilidad del año gravable 2015.

2.2.1. YCCX tenía los siguientes registros en su contabilidad:

2.2.1.1.1. La suma de COP 12.690.794.000 en el activo y en el pasivo que correspondía a la estimación por diferencia en cambio del activo y pasivo mencionado en el punto anterior y que se había registrado a 31 de diciembre de 2014.

2.2.1.1.2. La suma de COP 22.710.300.000 como un mayor valor del activo originado en el contrato con CCX. La contrapartida de este registro fue un pasivo en la cuenta 2710 por el mismo valor.

2.2.2. *Según se explicó anteriormente, la estimación de valor por diferencia en cambio resultaba improcedente y por tanto se corrigió la contabilidad eliminando el efecto de la estimación por diferencia en cambio que fue registrada en el activo y en el pasivo.*

Como consecuencia de lo anterior se tiene que el activo y el pasivo a 31 de diciembre de 2015 disminuye en la suma de COP 35.401.094.000 que se discrimina así. (i) La suma de COP 12.690.794.000 por la estimación por diferencia en cambio a 31 de diciembre de 2014; (ii) La suma de COP 22.710.300.000 por la estimación por diferencia en cambio calculada en el año 2015.

2.2.3. *La finalidad de la operación entre CCX y YCCX* (hoy BCC) *era la de adquirir, en su mayor parte, los intangibles asociados a los proyectos mineros indicados en el contrato. Como consecuencia de lo anterior el valor de COP59.083.006.000 registrado inicialmente como anticipo fue reclasificado como intangible dada la finalidad del contrato.*

- En el anexo 27 de la reforma a la demanda obra el acuerdo de conciliación suscrito entre las partes con ocasión de diferencias surgidas del contrato el 17 de agosto de 2016 en donde se evidencia que la transferencia de los activos no se había perfeccionado en debida forma a la fecha del mismo y se fijó como fecha de clausura del acuerdo el 19 de septiembre de 2016.
- El demandante allegó diversos documentos relacionados con los contratos de explotación minera que incluyen los registros de la cesión, algunos de ellos perfeccionados en 2014, los contratos, solicitud de suspensión del contrato y acto que la decidió, entre otros (Anexos 24 a 34 de la reforma a la demanda). En el trámite administrativo, la demandada efectuó visita a la Agencia Nacional de Minería, quien entregó los títulos mineros (fls. 494 a 509 y 511 y 512 Caa), para concluir que el usufructo siguió siendo de la vendedora hasta la firma del acuerdo conciliatorio.

A partir del recuento probatorio efectuado, la Sección encuentra que, contrario a lo afirmado por la demandante, el acuerdo contractual de compraventa de activos da cuenta de que las partes pactaron el pago de estos y del anticipo en dólares estadounidenses, de tal forma que la divisa en la que estos se expresaron fue una distinta al peso colombiano, razón por la cual, en aplicación del artículo 32-1 del Estatuto Tributario, la sociedad sí tenía un activo en moneda extranjera, con independencia de su lugar de ubicación y explotación.

En particular, se encuentra acreditado que, durante el año 2014, la demandante realizó dos pagos en dólares a título de anticipo a una cuenta de compensación en el extranjero, y que, para el año gravable 2015 no se había efectuado la transferencia de los activos objeto del contrato, ya que esta se previó como un hecho posterior a ese pago y al acuerdo mismo que, además, fue postergado, dadas las reclamaciones iniciadas por la sociedad que derivaron en la firma del acuerdo conciliatorio del 17 de agosto de 2016. En consecuencia, tanto en 2014 como en

2015, lo que la sociedad tenía era un activo[21], constituido por un anticipo (cuenta por cobrar), expresado en moneda extranjera, en tanto no había ocurrido la transferencia de los activos objeto del acuerdo, hecho ratificado en el contrato suscrito.

Se reitera que resulta irrelevante que la contabilización se hubiese efectuado en pesos colombianos pues la norma contable disponía que los registros se realizaran en moneda funcional, lo cual no desvirtúa que la obligación primigenia se pactó en una divisa distinta. Adicionalmente, en contravía de lo señalado en el dictamen pericial, el hecho de que se hubiese pactado una tasa de cambio para determinar la obligación (la tasa vigente el día anterior de cada pago) y, para efectos contables se hubiese monetizado la obligación, no modifica la circunstancia de que las partes, contractualmente, pactaron la obligación en dólares y ello se corrobora con que la transferencia de fondos se efectuó a una cuenta de compensación del exterior en esta divisa, tanto así que, según dispuso el propio acuerdo entre las partes, los pagos en pesos colombianos estaban supeditados a que se informara una cuenta bancaria en Colombia.

Además, es importante resaltar que no es relevante que las partes hubiesen pactado o no mecanismos de diferencia en cambio en el contrato pues el artículo 32-1 del Estatuto Tributario imponía la obligación de ajustar por diferencia en cambio los activos en moneda extranjera, que corresponden a aquellos denominados en divisa distinta al peso colombiano.

En consecuencia, la diferencia en cambio no tenía fuente contractual, sino legal, por lo que el pacto entre las partes no era necesario para su reconocimiento, contrario a lo que señala el dictamen pericial, el cual, según el recurso de apelación se allegó para demostrar que el activo no se poseía en moneda extranjera, circunstancia que fue desvirtuada.

Ahora bien, el demandante aduce que, a partir del artículo 79 de la Resolución Externa 8 de 2000 del Banco de la República, la operación tuvo lugar entre dos residentes cambiarios colombianos, por lo que el pago debía hacerse en pesos, argumento adicional para desvirtuar el hecho de que poseía un activo en moneda extranjera.

Al respecto, se encuentra probado con los extractos bancarios y en el reporte del Banco de la República que la transferencia de los fondos tuvo lugar en una cuenta de compensación en el exterior, lo cual resulta relevante en la medida en que, en virtud del artículo 56 de la Resolución citada por la demandante, las cuentas de compensación constituyen una excepción a la regla dispuesta en el artículo 79 *ibidem*. Lo anterior en la medida en que pueden utilizarse para girar y recibir divisas derivadas de operaciones internas cuyo pago no está autorizado en moneda extranjera, no siendo relevante el hecho de que la transacción pueda enmarcarse como una operación de cambio.

Así, como quiera que el uso de las cuentas de compensación habilita el pago de transacciones locales en divisas, el hecho de que la operación fuera entre residentes cambiarios no desvirtúa la premisa probada, a partir del contrato y del giro de recursos, de que el precio se pactó en dólares.

[21] El Artículo 35 del Decreto 2649 de 1993, vigente para la época, define un activo como la representación financiera de un recurso obtenido por el ente económico como resultado de eventos pasados, de cuya utilización se espera que fluyan a la empresa beneficios económicos futuros.

En todo caso, no puede perderse de vista que el mencionado artículo 79 hace parte del régimen de cambios internacionales y tiene por objeto regular la forma en que pueden cumplirse las obligaciones estipuladas en moneda extranjera, mas no definir su naturaleza jurídica ni el tratamiento tributario de los activos denominados en esa divisa.

A su vez, el hecho de que se autorice el pago en moneda legal colombiana, previa conversión a la tasa de cambio representativa del mercado o a la tasa pactada por las partes, no implica que el activo deje de estar expresado en dólares, pues precisamente la necesidad de efectuar esa conversión evidencia que es un activo en moneda extranjera. Por tanto, una reglamentación de cambios internacionales no tiene la virtualidad de modificar el presupuesto previsto en el artículo 32-1 del Estatuto Tributario para efectos del ajuste por diferencia en cambio de los activos en moneda extranjera.

Por lo anterior, se concluye que la demandante sí tenía un activo en moneda extranjera.

Con todo, a nivel contable, se observa que, en los estados financieros iniciales, la sociedad demandante reconoció un activo corriente en deudores, correspondiente a la cuenta por cobrar del anticipo pagado, junto con la diferencia en cambio asentada inicialmente en las cuentas de resultado y luego reclasificados en el diferido registrado en el pasivo.

Posteriormente, con ocasión de la reexpresión de los estados financieros, el activo corriente fue eliminado y se registró un intangible, cuyo valor fue afectado por la diferencia en cambio asociada inicialmente al diferido. Lo anterior permite entrever que la sociedad dio manejo a la diferencia en cambio afectando el valor del activo en los estados financieros antes de la reexpresión y en los estados financieros ya reexpresados, lo anterior sin perjuicio del reconocimiento que se había efectuado en el libro mayor.

Así, para las vigencias 2014 y 2015, la sociedad únicamente había pagado un anticipo y no había ocurrido la transferencia de los activos objeto del contrato de compraventa, hecho que corroboran los estados financieros. Si bien una parte de la cesión de algunos de los títulos mineros se efectuó en 2014, tal como acreditan los registros aportados por el demandante, el contrato no concluyó para esa fecha en la medida en que existió controversia entre las partes que fue resuelta en el año 2016, como se advierte del acuerdo conciliatorio, en el que se fijó como fecha de clausura del acuerdo el 19 de septiembre de 2016, previa verificación de la transferencia de los activos.

Por lo anterior y al no encontrarse en alguno de los supuestos que le permitiese a la sociedad capitalizar o diferir la diferencia en cambio la misma tenía incidencia en los ingresos y gastos, por expresa disposición de la norma fiscal contenida en el artículo 32-1 del Estatuto Tributario. Ello por cuanto el activo correspondía al anticipo pagado.

A este respecto, debe tenerse en cuenta que, en este caso, no se discute la diferencia en cambio derivada del derecho sobre los títulos mineros, sino del anticipo como tal. Por ende, el correcto tratamiento era el de registrar el anticipo como activo, reconociendo la diferencia en cambio a este asociado en resultados.

De hecho, las pruebas aportadas no explican por qué el anticipo debió catalogarse como un activo intangible y no dentro del activo corriente. En particular, la certificación de los contadores se limita a narrar el cambio en el registro contable, sin justificar por qué y sin allegar soportes.

En lo que atañe a la aplicación del Concepto DIAN 15384 de 2009, se observa que la consulta que absolvió la Administración en dicha oportunidad, pertinente para los hechos objeto de debate, fue la siguiente: «¿Desde el punto de vista fiscal en la determinación del valor patrimonial de los activos es viable registrar en dólares todas las transacciones de los proyectos, incluidas las que se originan en pesos que por efectos de la negociación se deben convertir a dólares en la fecha del desembolso?».

Al respecto, la entidad adujo que los activos y pasivos expresados en otras monedas debían reconocerse en moneda funcional, junto con la diferencia en cambio que debía llevarse al ingreso o gasto, salvo cuando debiese contabilizarse en el activo y que no era viable «para efectos de la determinación del valor patrimonial de los activos, registrar en dólares los activos correspondientes a proyectos que se están desarrollando independientemente de los términos de la negociación.»

Como se observa, la conclusión del concepto no riñe con lo expuesto hasta este punto, en la medida en que en ningún momento se ha establecido que la sociedad debiese efectuar el registro en dólares de los activos. Lo que se ha dispuesto es que la entidad debió reconocer un activo en moneda extranjera, junto con la diferencia en cambio asociada, situación que reconoce el pronunciamiento invocado.

En adición, debe reiterarse que el demandante confunde los activos objeto del contrato, compuestos por una multiplicidad de bienes y derechos tangibles e intangibles parte de los proyectos mineros con el anticipo que entregó en virtud del acuerdo. En ese sentido, no puede la demandante invocar la aplicación del concepto, ni una vulneración de los principios de buena fe y confianza legítima.

Frente a la presunta pretermisión del artículo 41 del Estatuto Tributario, el demandante no explica cómo el anticipo corresponde a un mayor valor del activo, siendo que el pago se imputa posteriormente al precio y al valor total de este. Se insiste en que la diferencia en cambio no se desprende de los activos objeto del contrato, sino del anticipo como tal y si bien los activos adquiridos son los desglosados en el contrato, la discusión radica en si en el año 2015 el anticipo (que forma parte del pago del precio del activo) generaba el reconocimiento de la diferencia en cambio o no, de tal forma que el hecho de que los proyectos mineros estuviesen en etapa preoperativa no es pertinente con el debate propuesto en los actos.

Por otra parte, en lo que atañe a la aplicación del concepto 579 de 2016 del CTCP, se observa que el mismo fue proferido con posterioridad a la vigencia investigada y se sustenta en las NIIF, marco contable que no operaba para la época de los hechos (2015). En ese sentido, no puede invocarse su aplicación y, en todo caso, el que el activo sea monetario o no monetario no resulta relevante para reconocer fiscalmente la diferencia en cambio en la medida en que el artículo 32-1 del Estatuto Tributario no distingue la tipología del activo para su reconocimiento.

Por último, la sala observa que, si bien la sentencia de primera instancia no realizó un pronunciamiento pormenorizado de cada una de las pruebas, sí se refirió a ellas y, en todo caso, se advierte que estas fueron revisadas en esta instancia sin que el examen varíe las conclusiones del fallo impugnado.

Así mismo, se advierte que los registros contables del vendedor CCX no fueron la única prueba que tuvo en cuenta la DIAN para adicionar los ingresos y deducciones pues también revisó los registros de la transferencia de recursos en la cuenta de compensación, los extractos bancarios y los libros contables de la demandante con sus correcciones. De modo que, la diferencia en cambio no se sustentó exclusivamente en los registros contables de terceros, razón por la cual no existe una violación de los artículos 22 de la Ley 1607 de 2012 y 50 del Código de Comercio.

En lo que respecta a las presuntas contradicciones expuestas en los actos, se tiene que la administración sustentó las glosas en las inconsistencias detectadas en la contabilidad, por lo que estas son sustento de la adición de ingresos y el incumplimiento de la partida doble fue un argumento adicional que fue propuesto. Así mismo, si bien se indicó que el acuerdo de venta no era oponible al fisco, también lo es que dicho hecho no desvirtúa las conclusiones de los actos ni que, a partir del contrato, se concluye que el activo se poseía en moneda extranjera.

Finalmente, si bien el principio de partida doble implica que todo hecho económico afecta el patrimonio de una entidad en doble vía (crédito y débito) y que este se predica de un hecho para un ente, también lo es que los registros de terceros pueden ser indicios de inconsistencias en las declaraciones. En ese sentido, si bien los actos inicialmente interpretaron erróneamente el alcance del principio, los registros del vendedor constituyeron argumentos adicionales a las inconsistencias detectadas en la contabilidad del contribuyente, las cuales no fueron desvirtuadas por el demandante, de tal manera que dicho argumento no tiene entidad suficiente para derivar en la nulidad del acto. Por lo cual, la sala también descarta la presunta falsa motivación de estos que adujo la demandante.

En consecuencia, no prospera este aspecto de la apelación.

3. Sanción por inexactitud

La apelante estima improcedente la sanción por inexactitud ante la ausencia de hecho sancionable y el registro veraz, correcto y completo de la información. Alega la configuración de una diferencia de criterios dada la interpretación razonable.

La Sección estima que la sanción por inexactitud es procedente debido a que la demandante omitió los ingresos por diferencia en cambio en su declaración de renta que derivaron en un menor valor a pagar, en los términos del artículo 647 del Estatuto Tributario, en su versión vigente para la época de los hechos. De allí que sí existió hecho sancionable.

Frente a la diferencia de criterios, la procedencia de esta causal se supedita a que los hechos y cifras denunciados sean completos y veraces, siendo necesario que en el proceso exista una prueba que los corrobore en toda su magnitud, y a que el contribuyente demuestre que la interpretación de la norma en la que se subsume el hecho económico declarado es razonable, es decir, que se encuentra sustentada en métodos o técnicas de interpretación legalmente aceptables.

En este caso, el contribuyente no logró acreditar que las cifras declaradas son completas y veraces, dada la omisión de ingresos, de tal forma que no se configuró la diferencia de criterios como causal exculpatoria de la sanción.

4. Costas

No habrá pronunciamiento frente a la decisión de no condenar en costas primera instancia, dado que no se apeló la decisión del tribunal en el sentido de no imponerlas.

En cuanto a la condena en costas en esta instancia, considerando que se confirmó en su totalidad la sentencia de primera instancia, se impone la condena a la demandante. De conformidad con lo previsto en el numeral 1 del artículo 365 del Código General del Proceso, aplicable por remisión expresa del artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, y con lo previsto en al acuerdo PCSJA-12355 del 28 de noviembre de 2025, se tasan las agencias en derecho en un (1) SMMLV. Por tanto, se ordenará al tribunal tramitar el respectivo incidente de liquidación, conforme a las reglas consagradas en el artículo 366 del Código General del Proceso.

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,

FALLA

1. **CONFIRMAR** la sentencia del 18 de octubre de 2024 proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A.

2. **CONDENAR** en costas en segunda instancia a la demandante. En consecuencia, ordenar al tribunal que dé el trámite al respectivo incidente conforme con lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

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

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

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN

(Firmado electrónicamente)
CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ

Este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/evalidador