



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Magistrado ponente: Wilson Ramos Girón

Bogotá, D.C., veintisiete (27) de agosto de dos mil veintiséis (2026)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 50001-23-33-000-2015-00169-01 (30764)
Demandante: Gaseosas de Córdoba S.A.
Demandado: DIAN

Temas: Idoneidad de los cargos de apelación. Costas.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 21 de agosto de 2025, proferida por el Tribunal Administrativo del Meta, que decidió (índice 22):

Primero: Declarar la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión 222412014000005, del 10 de febrero de 2014, y de la Resolución 900.402, del 04 de diciembre de 2014.

Segundo: A título de restablecimiento del derecho, declarar en firme la declaración de renta del año gravable 2009 presentada por la actora el 26 de abril de 2010.

Tercero: Condenar en costas a la entidad demandada, conforme a las consideraciones expuestas en esta providencia. Una vez ejecutoriada esta providencia, ingrésese el expediente al despacho para fijar las agencias en derecho.

ANTECEDENTES

Actuación administrativa

Mediante la Liquidación Oficial de Revisión 222412014000005, del 10 de febrero de 2014 (ff. 415 a 426 caa¹), la demandada modificó la declaración del impuesto sobre la renta del año 2009 presentada por una compañía posteriormente absorbida por la demandante (f. 10 caa), para rechazar la deducción de la diferencia en cambio originada en la re-expresión de unas acciones poseídas en una entidad del exterior y sancionar por inexactitud. Esta decisión fue confirmada mediante la Resolución 900.402, del 04 de diciembre de 2014 (ff. 477 a 490 caa).

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), la actora formuló las siguientes pretensiones (f. 3):

1. Declarar la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión 222412014000005, del 10 de febrero de 2014 ...
2. Declarar la nulidad de la Resolución 900.402, del 04 de diciembre de 2014 ..., notificada el 11 de diciembre de 2014.

¹ Las actuaciones iniciales del proceso y el cuaderno con antecedentes administrativos fueron digitalizados y están contenidos en el índice 1.

3. A título de restablecimiento del derecho, declarar la firmeza de la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2009 presentada el 26 de abril de 2010 por la entidad absorbida por la actora.
4. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 365 del Código General del Proceso, condenar en costas a la entidad demandada en virtud de su actuación.

Invocó como normas vulneradas los artículos 29, 95.9 y 363 constitucionales; 32-1, 683 y 711 del ET (Estatuto Tributario); 3.º del CPACA; 197.2 de la Ley 1607 de 2012; 136 del Decreto 2649 de 1993; y 20 del Decreto 4048 de 2008, bajo el concepto de violación que a continuación se resume (ff. 4 a 26):

Alegó que su contraparte transgredió la regla de correspondencia y sus derechos de defensa y contradicción porque al decidir el recurso de reconsideración modificó el sustento de la glosa formulada a la declaración presentada por la sociedad absorbida, al señalar por primera vez que lo que hacía improcedente el gasto por diferencia en cambio era la falta de demostración de una deuda en moneda extranjera que debiera re-expresarse al cierre del periodo fiscal, pese a que, como la propia demandada lo había admitido desde el inicio de la actuación administrativa, la erogación se originó en la re-expresión de unas acciones poseídas en una sociedad extranjera –y no en una deuda–, cuyo rechazo inicialmente se fundó en que la variación en el valor de las acciones por la diferencia en cambio debía reconocerse como un menor valor del activo y en el incumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 107 del ET.

Agregó que tales planteamientos contravenían el artículo 32-1 *ejusdem* (entonces vigente) y la doctrina oficial de la demandada, conforme a los cuales el tratamiento tributario que en el impuesto sobre la renta se atribuía a la diferencia en cambio derivada del ajuste de activos representados en moneda extranjera era como ingreso o gasto, según correspondiera, sin consideración al tratamiento contable como mayor o menor valor del activo previsto en el artículo 69 del Decreto 2649 de 1993 (adicionado por el artículo 1.º del Decreto 4918 de 2007 para las inversiones en compañías subordinadas del exterior) en tanto por mandato expreso del artículo 136 *ibidem*, para fines fiscales eran de aplicación preferente las normas tributarias.

También rebatió que su contraparte considerara que el gasto por diferencia en cambio no tenía relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad con la actividad productiva de la entidad absorbida, tras verificar el objeto social principal y la falta de percepción de ingresos asociados a las acciones en el periodo gravable porque a su juicio, la aminoración de la base gravable del impuesto sobre la renta derivada del ajuste por diferencia en cambio de los activos en moneda extranjera al cierre del año gravable estaba expresamente reconocida por el artículo 32-1 del ET y en el caso esa expensa cumplía los requisitos para su procedencia fiscal, pues ni el objeto social principal ni la percepción de ingresos eran determinantes para establecer el cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 107 *ejusdem*.

Finalmente, se opuso a la sanción por inexactitud argumentando que la demandada omitió exponer los motivos para su imposición en el acto definitivo. Agregó que, en todo caso, la sociedad absorbida no incurrió en la conducta sancionable y de haberlo hecho, habría obedecido a un error en la comprensión de las normas que preveían el tratamiento tributario aplicable a la diferencia en cambio en el periodo gravable discutido.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (ff. 106 a 113). Alegó que respetó la regla de correspondencia porque la glosa se circunscribió al rechazo de «*otras deducciones*» originadas en la diferencia en cambio por el ajuste de unas acciones que

poseía la contribuyente en una sociedad extranjera, aun cuando mejoró su sustento normativo en el curso del procedimiento administrativo. Defendió que tampoco vulneró las garantías constitucionales alegadas, pues le reconoció todas las etapas procesales para que pudiera controvertirla.

A partir de una interpretación gramatical del artículo 32-1 del ET, adujo que era improcedente la deducción de la diferencia en cambio porque esa norma únicamente se refería a su tratamiento tributario como ingreso. Agregó que por el contrario, estaba demostrado que la contribuyente reconoció en la contabilidad que el efecto de la diferencia en cambio era como un menor valor de las acciones, motivo por el cual se registró en la cuenta contable de valorizaciones, conforme a lo previsto en los artículos 69 y 102 del Decreto 2649 de 1993, de acuerdo con los cuales la diferencia en cambio únicamente podría ser tratada como ingreso o gasto financiero cuando no debiera contabilizarse en el activo, como ocurrió en el caso. Aseguró que ese mismo tratamiento había sido reconocido por la jurisprudencia de esta Sección y que era inaplicable la doctrina oficial citada por la demandante porque era posterior a la declaración revisada. Con todo, adujo que la diferencia en cambio debatida no cumplía los requisitos del artículo 107 del ET para su deducción, toda vez que no estaba asociada a la percepción de un ingreso ni a la actividad económica descrita por la contribuyente en su objeto social y el RUT (registro único tributario).

Por lo expuesto, defendió la sanción por inexactitud por cuanto en la liquidación oficial de revisión expuso los motivos para su imposición, concretamente, que la contribuyente declaró una deducción improcedente que conllevó un menor impuesto a su cargo, sin demostrar la causal exculpatoria alegada, en tanto el artículo 32-1 del ET era claro al señalar que la diferencia en cambio podría tratarse como ingreso, pero no como gasto. Finalmente, se opuso a la condena en costas, pues actuó sin temeridad y de buena fe.

Sentencia apelada

El tribunal accedió a las pretensiones de la demanda y condenó en costas a la demandada (índice 22), porque consideró que transgredió la correspondencia que debía haber entre la declaración del impuesto y los actos administrativos proferidos para modificarla. Puntualmente, señaló que, al decidir el recurso de reconsideración, la demandada se refirió por primera vez al rechazo de la diferencia en cambio por la falta de demostración de una deuda en moneda extranjera que debiera ajustarse al cierre del periodo revisado, lo cual resultaba incongruente con los hechos registrados en la declaración y formulados en el requerimiento especial y la liquidación oficial, en cuanto se referían al gasto por diferencia en cambio originado en la re-expresión de unos activos –señaladamente, las acciones poseídas por la contribuyente en una sociedad del exterior, representadas en moneda extranjera–.

En cuanto al fondo, precisó que en el caso no estaba en discusión el monto de la diferencia en cambio, cuyo cálculo estaba debidamente demostrado y no había sido discutido por la demandada, ni su registro contable, en tanto las partes concordaban –y así lo acreditaban las pruebas– en que esta se contabilizó como un mayor valor de las acciones por el método de participación patrimonial. En cambio, indicó que el debate se circunscribía a un asunto de derecho, *i.e.*, el tratamiento tributario que en el impuesto sobre la renta correspondía a dicho rubro. Al respecto, descartó el planteamiento de la demanda según el cual este debía coincidir con el tratamiento contable, por cuanto el artículo 32-1 del ET (en la versión vigente para la época de los hechos) preveía un tratamiento tributario especial para los obligados a llevar contabilidad por el sistema de causación, quienes debían registrar como ingreso la diferencia en cambio por el ajuste al valor de los activos y, aunque la norma no se refirió expresamente a su connotación de

gasto, al estudiar la constitucionalidad de esa disposición, la Corte Constitucional concluyó que ese era el tratamiento que le correspondía a la diferencia en cambio cuando era negativa (sentencia C-052 de 2016), mismo criterio de decisión expuesto por esta Sección en la sentencia del 19 de agosto de 2021 (exp. 24625) que también en sentencia del 13 de abril de 2012 (exp. 17360) señaló que el método de participación patrimonial para la valoración de acciones no tenía efectos fiscales.

Asimismo, descartó los planteamientos de la demandada según los cuales la expensa incumplía los requisitos de causalidad y necesidad previstos en el artículo 107 del ET para la deducibilidad de las expensas porque, conforme a las reglas de unificación fijadas por esta Sección en sentencia del 26 de noviembre de 2020 (exp. 21239), ni la percepción de ingresos ni las labores descritas en el objeto social eran suficientes para descartarlos. En cambio, consideró que la diferencia en cambio estaba asociada a la inversión en acciones en una sociedad del exterior que tenía fines de lucro, en tanto le permitiría a la contribuyente participar en la distribución de utilidades de dicha entidad o percibir ganancias por su enajenación, de modo que estaba demostrada su relación con la actividad lucrativa de inversionista desarrollada por la demandante.

Por lo anterior, consideró que era improcedente la sanción por inexactitud. Finalmente, condenó en costas a la demandada por haber sido vencida en el proceso e indicó que tasaría las agencias en derecho una vez ejecutoriada la decisión.

Recurso de apelación

La demandada apeló la decisión del *a quo* (índice 25), porque desconoció que, al ser las acciones representadas en moneda extranjera un activo fijo para la contribuyente, el tratamiento tributario que en el impuesto sobre la renta correspondía a los ajustes por diferencia en cambio era como mayor valor del mismo, por disposición expresa del artículo 41 del ET, y que solo cuando fuera enajenado por un monto inferior al del costo fiscal, en principio, habría una expensa deducible en el impuesto sobre la renta. Sin embargo, tratándose de acciones, aplicaría la limitación del artículo 153 *ibidem*, conforme al cual la pérdida en la venta de acciones no sería deducible del impuesto. Añadió que un tratamiento distinto no podía derivarse del artículo 32-1 del ET, que sustentó la decisión del tribunal, puesto que esa disposición preveía el tratamiento contable como ingreso de la diferencia en cambio, mas no su tratamiento tributario, pues la regla de causación de los ingresos era la prevista en el artículo 27 *ejusdem*, de acuerdo con la cual la diferencia en cambio igualmente se entendería realizada al tiempo de enajenación del activo, misma regla que, a su juicio, sería aplicable a la causación del gasto cuando el resultado de la re-expresión del valor del activo fuera negativo. De otra parte, señaló que, como las acciones fueron contabilizadas como una inversión permanente bajo el método de participación y expresadas en moneda local, tampoco podría predicarse la existencia de un gasto por diferencia en cambio.

Por último, se opuso a la condena en costas porque en el expediente no había prueba de su causación. Con todo, adujo que era improcedente que el *a quo* delegara en la secretaría la tasación de las agencias en derecho, pues esa era competencia del juez.

Pronunciamiento sobre el recurso

La actora sostuvo que el recurso de apelación interpuesto por su contraparte carecía de idoneidad para revocar la decisión de primer grado, por cuanto no formulaba ningún reparo frente a la infracción de la regla de correspondencia que fundó la decisión del tribunal de anular los actos demandados. En cuanto a las costas, pidió aplicar los criterios fijados por la Sección en la sentencia del 23 de septiembre de 2025 (exp. 28292), para

avalar la condena impuesta por el *a quo* y condenar en esta instancia (índice 5). Por su parte, el ministerio público guardó silencio (índice 13).

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Se juzga la legalidad de los actos acusados atendiendo a los cargos formulados por la demandada, en calidad de apelante única, contra la sentencia del tribunal que accedió a las pretensiones de la demanda y la condenó en costas.

2- El tribunal consideró que debían anularse los actos demandados, entre otras razones, porque la demandada desconoció la correspondencia que, por mandato del artículo 711 del ET, debía existir entre los hechos que los sustentaban, a efectos de garantizar los derechos de defensa y de contradicción de la contribuyente. A esa conclusión arribó tras verificar que, por primera vez, en la resolución que decidió el recurso de reconsideración, la demandada expuso que procedía el rechazo de la deducción por diferencia en cambio porque no estaba demostrado que la contribuyente tuviera una deuda representada en moneda extranjera que debiera ajustarse al cierre del periodo revisado, lo cual resultaba incongruente con los hechos registrados en la declaración y formulados en el requerimiento especial y la liquidación oficial, esto es, que el gasto por diferencia en cambio se originó en la re-expresión de unas acciones poseídas por la contribuyente en una sociedad del exterior, representadas en moneda extranjera, y no en una deuda.

Sobre ese particular, la demandada no propuso ningún reparo en el recurso de apelación, pues se limitó a insistir en el tratamiento tributario que, a su juicio, cabría reconocerle en el impuesto sobre la renta a la diferencia en cambio en el periodo discutido, pero sin plantear ninguna oposición a la decisión del *a quo* sobre la incongruencia entre los hechos que sustentaron los actos demandados.

Esa omisión de la demandada impide que en esta instancia pueda revocarse la sentencia del tribunal, por cuanto, según el artículo 320 del CGP (Código General del Proceso, Ley 1564 de 2012), aplicable por remisión del artículo 306 del CPACA, «*el recurso de apelación tiene por objeto que el superior examine la cuestión decidida, únicamente en relación con los reparos concretos formulados por el apelante, para que el superior revoque o reforme la decisión*». En línea con lo anterior, los artículos 322 y 328 del CGP señalan que le corresponde al recurrente expresar las razones de su inconformidad con la providencia apelada, pues el *ad quem* deberá pronunciarse solamente sobre los argumentos expuestos por el apelante único².

Esos límites a la competencia del juez de segunda instancia impiden que, en el presente caso, pueda proferirse una decisión respecto de los planteamientos que presenta la demandada en el recurso de apelación, pues estos no desvirtúan el fundamento de la decisión del *a quo*, en tanto se limitaron a discutir únicamente el tratamiento tributario de la diferencia en cambio en el impuesto sobre la renta, pero nada se dijo sobre la falta de correspondencia de los actos demandados que, conforme a la decisión del tribunal, conllevaba la nulidad de estos por la transgresión del artículo 711 del ET y de los derechos de defensa y contradicción de la demandante. En consecuencia, la Sala confirmará la decisión del tribunal de acceder a las pretensiones de la demanda. No prospera el cargo de apelación.

² Sentencias del 06 de noviembre de 2019 (exp. 23476, MP: Stella Jeannette Carvajal Basto) y del 05 de mayo de 2022 (exp. 25553, MP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello).

3- Ahora corresponde a la Sala decidir si debe revocarse la condena en costas impuesta por el tribunal, que, invocando los artículos 188 del CPACA y 365 del CGP, consideró procedente condenar en costas a la demandada por haber resultado vencida en el juicio. En cuanto a las agencias en derecho, señaló que haría la liquidación una vez estuviera ejecutoriada la providencia que pusiera fin al proceso, conforme a lo previsto en el artículo 366 del CGP. Para la apelante, en el caso no procede esa condena porque no se probó la causación de los componentes de las costas. Además, sostiene que el *a quo* no puede delegar en la secretaría la tasación de las agencias en derecho porque esa corresponde a una función del juez, de acuerdo con lo previsto en el ordinal 4.º del artículo 366 del CGP y el Acuerdo del Consejo Superior de la Judicatura PSAA16-10554 de 2016.

Sobre la primera cuestión, se debe poner de presente que, en la sentencia del 23 de septiembre de 2025 (exp. 28292, MP: Wilson Ramos Girón), esta Sección llevó a cabo un detallado análisis normativo y jurisprudencial de los parámetros jurídicos que rigen la imposición de la condena en costas, a partir del cual fijó el criterio de decisión judicial que al respecto se emplea en los asuntos contencioso-administrativos bajo su conocimiento. En esa medida, la apelación debe fallarse conforme a lo expresado en ese precedente, en el cual se precisó que, en la condena en costas, el componente de gastos del proceso dependerá de aquellos rubros pertinentes al juicio y razonables cuya causación se demuestre ante el *a quo*, mientras que las agencias en derecho se supeditan a lo dispuesto mediante acuerdo por el Consejo Superior de la Judicatura, toda vez que ese segmento de la condena en costas no requiere que esté demostrada su causación, lo que lleva a descartar el planteamiento de la apelante según el cual la condena en costas requiere la comprobación de los dos componentes.

Tampoco comparte la Sala el planteamiento de la apelante según el cual el tribunal delegó en la secretaría la tasación de las agencias en derecho, puesto que el *a quo* señaló que adoptaría esa decisión una vez ejecutoriada la sentencia que pusiera fin al proceso, lo cual se ajusta al artículo 366 del CGP, que prevé que el monto de las agencias en derecho que se fije pueda controvertirse mediante «*los recursos de reposición y apelación contra el auto que apruebe la liquidación de costas*» (ordinal 5.º). En consecuencia, no prospera el cargo de apelación.

Conclusión

4- Por lo razonado en precedencia, la Sala confirmará la sentencia apelada, puesto que la demandada no presentó reparos concretos contra la decisión del tribunal de anular los actos demandados. Además, al haber sido la parte vencida en el proceso, procedía su condena en costas de primera instancia.

Costas

5- Asimismo, de acuerdo con los artículos 188 del CPACA y 365 del CGP, se condenará en costas a la parte vencida en el proceso. Como no prosperó el recurso de apelación interpuesto por la demandada vencida en el proceso, se condenará en costas de esta instancia a esa parte. La Sala tasará las agencias en derecho en un (1) SMMLV (artículo 5.º del Acuerdo PSAA16-10554, del 05 de agosto de 2016 del Consejo Superior de la Judicatura) y le ordenará al tribunal tramitar el incidente de liquidación, en los términos del artículo 366 del CGP.

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



FALLA

1. **Confirmar** la sentencia apelada.
2. **Condenar** en costas a la demandada en esta instancia y fijar las agencias en derecho en el equivalente a un (1) SMMLV. En consecuencia, ordenar al tribunal que dé trámite al respectivo incidente, conforme a lo expuesto en la parte motiva de esta sentencia.

Notifíquese y comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)
LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO
Presidente
Aclaro voto

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN

(Firmado electrónicamente)
CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ

Este documento fue firmado electrónicamente. La validez e integridad pueden comprobarse acudiendo a la siguiente dirección electrónica:
<https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>