



Problemas jurídicos: ¿Cuál es el tratamiento fiscal y contable de los costos y las deducciones en el sector petrolero? ¿Son procedentes los costos asociados al contrato Carbonera?

TRATAMIENTO FISCAL DE LOS COSTOS Y LAS DEDUCCIONES EN EL SECTOR PETROLERO - Reiteración de jurisprudencia / TRATAMIENTO CONTABLE DE LOS COSTOS Y LAS DEDUCCIONES EN EL SECTOR PETROLERO - Reiteración de jurisprudencia / INVERSIONES AMORTIZABLES EN LA ETAPA DE EXPLORACIÓN DE HIDROCARBUROS / REGISTRO CONTABLE DE LAS INVERSIONES AMORTIZABLES EN LA ETAPA DE EXPLORACIÓN DE HIDROCARBUROS / ACTIVO DIFERIDO / EROGACIONES EN ESTUDIOS DE SISMICA, GEOLOGÍA Y GEOFÍSICA / CUENTA 1715 COSTOS DE EXPLORACIÓN POR AMORTIZAR / CUENTA 1720 COSTOS DE EXPLOTACIÓN Y DESARROLLO / DEDUCCIÓN POR AMORTIZACIÓN DE INVERSIONES / IRRELEVANCIA DEL RESULTADO DE LA INVERSIÓN EN EXPLORACIÓN DE HIDROCARBUROS / GRADUALIDAD DE LA IMPUTACIÓN DE LAS EROGACIONES POR EXPLORACIÓN DE HIDROCARBUROS / IMPROCEDENCIA DE LOS COSTOS ASOCIADOS A LA CESIÓN DEL BLOQUE CARBONERA – Configuración / IMPROCEDENCIA DE LA DEDUCCIÓN POR AMORTIZACIÓN DE INVERSIONES POR SUSCRIPCIÓN DE TRANSACCIÓN SOBRE CONTRATO DE EXPLORACIÓN PETROLERA

[L]a Sala reiterará lo resuelto en sentencia del 22 de abril de 2021 cuya situación fáctica es similar a la actual: “[L]a técnica contable establecida en el Decreto 2649 de 1993 hace que las inversiones amortizables en la etapa de exploración de hidrocarburos sean registradas contablemente como activos diferidos, los cuales son susceptibles de incrementar el patrimonio de los contribuyentes. En consecuencia, le son aplicables lo establecido en el artículo 142 del Estatuto Tributario. (...) La Sala aclara, que dichas inversiones se deben registrar como activos diferidos en concordancia con el artículo 67 del Decreto 2649 de 1993 (...) La norma transcrita ordenaba que contablemente debían registrarse como activos diferidos los bienes y servicios de los cuales se esperaban beneficios económicos en periodos futuros, por lo que no establecía de forma obligatoria que existieran ganancias a futuro como lo advierte la demandante, sino que se encontraba supeditado a que existiera tanto ganancias como pérdidas. De esta manera el Decreto 2650 de 1993 en el que se determinaba la dinámica de las cuentas contables, ordenaba (...) [L]a técnica contable de forma específica ordenaba el registro del valor de las inversiones en estudio de exploración de hidrocarburos en la cuenta de activos diferidos o cargos diferidos sin tener relevancia el éxito o no de la actividad, por lo que no es procedente deducir el gasto total como lo hizo la actora. [...] [L]a deducción por amortización de inversiones establecida en los artículos 142 y 143 del Estatuto Tributario es aplicable para las erogaciones de exploración de hidrocarburos realizado por la actora, debido a que los mencionados artículos junto con el artículo 69 del del Decreto 187 de 1975 obliga a que la deducción del gasto se realice de forma gradual. Adicionalmente, es necesario que se registren como un activo diferido en materia contable, por lo que los artículos enunciados del Estatuto Tributario son aplicables como norma especial sobre el artículo 107 de dicho estatuto.” (...) De acuerdo con el criterio expuesto, para el año gravable 2007 la técnica contable preveía específicamente que las inversiones para la exploración de hidrocarburos debían registrarse en las cuentas de activos diferidos o de cargos diferidos, sin que para el efecto resulte relevante el éxito o infructuosidad de la actividad. Así,



conforme lo disponen los artículos 142 y 143 del Estatuto Tributario y 69 del Decreto 187 de 1975, no está permitido solicitar la totalidad de las erogaciones en etapa exploratoria en el periodo gravable en que se efectúan, sino que su imputación debe ser gradual. También debe extractarse que los artículos 142 y 143 del Estatuto Tributario, por ser norma especial, tienen aplicación preferencial sobre el artículo 107 *ibídem*, norma que da las pautas generales para la procedencia de costos y gastos. En el caso bajo estudio, la demandante cedió a título gratuito y de forma irrevocable, la totalidad de su participación en el contrato Carbonera a la sociedad Well Logging Ltda., a través de un contrato de transacción suscrito por las partes el 19 de abril de 2007. Respecto de este hecho económico, la actora solicitó en su denuncia rentística de 2007 costos de ventas imputables a la cesión del proyecto Carbonera. En primer lugar, la Sala confirma que el contrato suscrito entre las partes sí corresponde a un contrato de transacción y no a la cesión de derechos de participación en el proyecto Carbonera a título gratuito como lo alega en la apelación la demandante, pues es la conclusión lógica a la que se arriba con la lectura del texto del contrato, (...) De lo anterior se desprende que debido a que las partes aseguran que su contrato se suscribió bajo el amparo de los artículos 2649 y siguientes del Código Civil y estos regulan los contratos de transacción, es claro que estamos frente a un contrato de transacción y no, que esta expresión se haya usado simplemente para referirse al pacto o negocio entre las partes. En ese sentido, es de señalar que debido a que Petrolífera mediante el contrato de transacción cedió a Well Logging la totalidad de su participación en el Bloque Carbonera y con esto a su vez transó toda obligación contractual que se este acuerdo de participación se derivara, el proyecto no podía reputarse como propio y bajo dicha consideración, era Well Logging quien poseía el derecho de descontar las erogaciones en que hubiese incurrido la demandante a la fecha de suscripción del señalado contrato. Por tanto, se mantiene el rechazo efectuado por el fisco. Sin embargo, debe estudiarse si el rechazo corresponde a la suma de \$14.658.762.695 o debe limitarse a \$2.385.545.430, pues la actora alega una indebida valoración probatoria por parte del *a quo*. (...) [L]a Sala encuentra acreditado que el monto discutido debe limitarse a \$2.385.545.430, pues en el asiento contable “JOAMANUAL_C-Período 12-Nro. 21” del 31 de diciembre de 2007, las líneas 7, 8 y 11 muestran que los centros de costos del bloque Carbonera se afectaron con dos créditos a la cuenta 150825-*Proyectos de exploración* que suman el valor enunciado, y su contrapartida a la cuenta 531005 como un mayor valor de la pérdida en venta de inversiones. Por otra parte, en el asiento contable “JOAMANUAL_C Período 12-Nro. 19” se evidencia que la suma de \$12.273.109.125 afectó el AFE 0617025 del Pozo Puma y el monto restante de \$108.140, alude a gastos de sísmica en el Pozo Guariquíes con AFE 0617045. De modo que la Sala concluye que a pesar de que la contribuyente en el escrito del 4 de junio de 2012 cometió un error, en el recurso de reconsideración lo rectificó y aportó tanto en sede administrativa como judicial las pruebas pertinentes para demostrar que el valor correcto era \$2.385.545.430.

FUENTE FORMAL: CÓDIGO CIVIL - ARTÍCULO 2649 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 107 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 142 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 143 / DECRETO 187 DE 1975 - ARTÍCULO 69 / DECRETO 2649 DE 1993 - ARTÍCULO 67 / DECRETO 2650 DE 1993

Problemas jurídicos: ¿Desde cuándo inicia el conteo del término previsto en el artículo 143 del Estatuto Tributario para la procedencia de la deducción por amortización de inversiones en exploración que resulten infructuosas?



¿Proceden las deducciones por pérdida en la cesión del prospecto Guariquíes y en qué cuantía?

DEDUCCIÓN POR AMORTIZACIÓN DE INVERSIONES INFRUCTUOSAS EN EXPLORACIÓN DE HIDROCARBUROS - Reiteración de jurisprudencia / AMORTIZACIÓN DE INVERSIONES INFRUCTUOSAS EN EXPLORACIÓN DE HIDROCARBUROS / REQUISITOS DE LA DEDUCCIÓN POR AMORTIZACIÓN DE INVERSIONES INFRUCTUOSAS EN EXPLORACIÓN DE HIDROCARBUROS - Reiteración de jurisprudencia / TÉRMINO DE APLICACIÓN DE LA DEDUCCIÓN POR AMORTIZACIÓN DE INVERSIONES INFRUCTUOSAS / INVERSIÓN INFRUCTUOSA - Noción. Reiteración de jurisprudencia / INICIO DEL TÉRMINO DE APLICACIÓN DE LA DEDUCCIÓN POR AMORTIZACIÓN DE INVERSIONES INFRUCTUOSAS / RECHAZO DE LA DEDUCCIÓN POR AMORTIZACIÓN DE INVERSIONES INFRUCTUOSAS / APROBACIÓN DE CESIÓN DE CONTRATO DE EXPLORACIÓN DE HIDROCARBUROS / FALTA DE GRADUALIDAD EN LA APLICACIÓN DE LA DEDUCCIÓN POR AMORTIZACIÓN DE INVERSIONES INFRUCTUOSAS / GRADUALIDAD DE LA IMPUTACIÓN DE LAS EROGACIONES POR EXPLORACIÓN DE HIDROCARBUROS

En lo que concierne a las deducciones imputables a la cesión del Prospecto Guariquíes se discute si la cesión se efectuó o no a título gratuito, el monto de la deducción y si era procedente o no. (...) [S]e concluye que la DIAN se equivoca cuando asegura que se trató de una cesión a título gratuito, pues de hecho la demandante en respuesta al requerimiento especial, presentó una declaración de corrección el 26 de septiembre de 2012 en la que incluyó este valor como ingreso bruto operacional. En cuanto al monto discutido la Sala observa que (...) las pruebas que obran en el expediente permiten arribar a la conclusión del Tribunal de que el monto objeto de cuestionamiento por parte de la entidad demandada debe limitarse a \$19.223.916.882. Ahora bien, la demandante en el escrito de apelación afirma que el *a quo* interpretó erróneamente este cargo, pues no se trata de una pérdida de inversiones con ocasión a la cesión del proyecto, sino de inversiones que resultaron infructuosas y por tanto, son amortizables de conformidad con el artículo 143 del Estatuto Tributario. En ese sentido, resulta pertinente traer a colación lo expresado por la Sala en un caso similar (...) De acuerdo con la sentencia previamente citada, las erogaciones realizadas en etapa exploratoria que resulten infructuosas, se entiende cumplida dicha condición desde la fecha en que la compañía manifiesta su deseo de no continuar en el proyecto, pues es en ese momento que conoce que no recibirá beneficios futuros por su inversión. Así, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 143 del Estatuto Tributario, la contribuyente puede amortizar las inversiones infructuosas en el año que se cumple la condición de infructuosidad o a más tardar en los dos años siguientes. Teniendo en cuenta que la actora suscribió el contrato de cesión con Ramshorn el 1 de diciembre de 2006, se entiende que desde esa fecha la actora conoció de la infructuosidad del Prospecto Guariquíes aun cuando Ecopetrol hubiese aprobado la cesión el 28 de junio de 2007, por lo que en el año 2007, la demandante se encontraba dentro del término dispuesto en el artículo 143 del Estatuto Tributario para solicitar la deducción por la amortización de inversiones. No obstante, como se advirtió en el cargo resuelto anteriormente, la Sala indica que no procedía imputar como gasto la totalidad de estas expensas en el año gravable 2007, sino que estas debían cargarse al activo como un cargo diferido para ser amortizadas gradualmente. En ese orden de ideas, la Sala concluye que debe desestimarse el cargo de apelación propuesto por la demandante.



FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 143

Problema jurídico: ¿Los bienes que se restaron de la base de cálculo de la renta presuntiva cumplen con el requisito de estar asociados a empresas en período improductivo?

RENTA PRESUNTIVA / NATURALEZA JURÍDICA DE LA RENTA PRESUNTIVA / APLICACIÓN DE LA RENTA PRESUNTIVA / BASE Y PORCENTAJE DE LA RENTA PRESUNTIVA / BASE DE CÁLCULO DE LA RENTA PRESUNTIVA / DEPURACIÓN DE LA BASE DE CÁLCULO DE LA RENTA PRESUNTIVA / ACTIVOS EXCEPTUADOS DE LA BASE DE CÁLCULO DE LA RENTA PRESUNTIVA / VALOR PATRIMONIAL NETO DE BIENES VINCULADOS A EMPRESAS EN PERIODO IMPRODUCTIVO / DETERMINACIÓN DE LA RENTA PRESUNTIVA / CONCEPTO DE EMPRESA / DIFERENCIA ENTRE EMPRESA Y SOCIEDAD - Reiteración de jurisprudencia / LIBERTAD DE EMPRESA / BIEN IMPRODUCTIVO / BIEN VINCULADO A EMPRESA EN PERIODO IMPRODUCTIVO / DIFERENCIA ENTRE BIEN IMPRODUCTIVO Y BIEN VINCULADO A EMPRESA EN PERIODO IMPRODUCTIVO - Reiteración de jurisprudencia / PERIODO IMPRODUCTIVO DE LA EMPRESA - Reiteración de jurisprudencia / PERIODO IMPRODUCTIVO DE EMPRESA DEL SECTOR DE HIDROCARBUROS - Reiteración de jurisprudencia

La renta presuntiva es una renta líquida especial de carácter exceptivo, pues se debe aplicar cuando la renta ordinaria es inferior al rendimiento mínimo que la misma norma estipula debe tener el patrimonio de un contribuyente. El artículo 188 del Estatuto Tributario, vigente para la época de los hechos, consagraba (...) Por su parte, el artículo 189 *ibídem* permite a los contribuyentes deducir de la base de cálculo de la renta presuntiva el valor de algunos activos (...) La Corte Constitucional en Sentencia C-238 de 1997 declaró la exequibilidad de los artículos previamente citados (...) De acuerdo con la sentencia en cita, los activos de que trata el artículo 189 del Estatuto Tributario son deducciones autorizadas por la norma para determinar la base de cálculo de la renta presuntiva, y sobre dichos activos el contribuyente está en la obligación de demostrar que realmente el activo cumple con los requisitos establecidos en la ley para acceder a dicho beneficio, es decir para no hacer parte de este cálculo. En el caso que ocupa a la Sala, se discute si era procedente o no que el contribuyente disminuyera la base de cálculo de la renta presuntiva a través de la inclusión de bienes vinculados a empresas en período improductivo, como lo señala el literal c) del artículo 189 del mismo ordenamiento. La Sala ha dicho que el concepto de empresa a que se refiere esta norma alude a la definición dada por el artículo 25 del Código de Comercio, entendiéndose como “*toda actividad económica organizada para la producción, transformación, circulación, administración o custodia de bienes, o para la prestación de servicios*” y precisó que no debía confundirse con la definición de sociedad contenida en el artículo 98 del mismo ordenamiento. Asimismo, indicó que la empresa es la actividad económica que desarrolla una persona natural o jurídica, esto es una sociedad, quienes, en virtud del principio constitucional de libertad de empresa pueden tener más de una unidad de explotación económica o desarrollar más de una empresa en diversos campos, bajo los límites del bien común. Por otra parte, esta Sala también ha hecho la distinción entre bienes improductivos y bienes vinculados a empresas en período improductivo (...) Así, es claro que no es el bien el que se debe encontrar en período



improductivo, sino que la exigencia de la norma es que dicho activo esté ligado a una empresa que aún no se encuentra en condiciones de generar renta por no encontrarse lista para iniciar su operación, es decir, porque se encuentra en etapa de montaje, instalación, prospección o construcción. Tratándose de una compañía del sector hidrocarburos, resulta relevante traer a colación las (...) definiciones dadas por el artículo 6 de la Resolución 18 1495 del 2 de septiembre de 2009 proferida por el Ministerio de Minas y Energías: (...) De lo anterior se extracta que las empresas pertenecientes al sector de hidrocarburos se encuentran en etapa improductiva cuando estén en etapa de exploración, pues en esta se realizan los estudios necesarios para determinar la existencia y ubicación de hidrocarburos en el subsuelo, para su posterior explotación.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 188 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 189 LITERAL C / CÓDIGO DE COMERCIO - ARTÍCULO 25 / CÓDIGO DE COMERCIO - ARTÍCULO 98 / RESOLUCIÓN 18 1495 DE 2 DE SEPTIEMBRE DE 2009 MINISTERIO DE MINAS Y ENERGÍA - ARTÍCULO 6

ETAPA DE EXPLORACIÓN DE HIDROCARBUROS / TUBERÍAS Y CABEZALES DE POZOS PETROLEROS / INVENTARIO EN TRÁNSITO / MATERIALES EN PROYECTOS DE EXPLORACIÓN DE HIDROCARBUROS / RECHAZO DE LA DETRACCIÓN DE LA BASE DE CÁLCULO DE LA RENTA PRESUNTIVA DE MATERIALES EN PROYECTOS DE EXPLORACIÓN DE HIDROCARBUROS / POZO SECO / CONSTRUCCIONES EN CURSO EN PROYECTOS DE EXPLORACIÓN DE HIDROCARBUROS / CUENTA 1715 COSTOS DE EXPLORACIÓN POR AMORTIZAR DEL PLAN ÚNICO DE CUENTAS PUC / COSTOS DE EXPLORACIÓN POR AMORTIZAR EN ÁREAS IMPRODUCTIVAS / RECHAZO DE LA DETRACCIÓN DE CARGOS DIFERIDOS DE LA BASE DE CÁLCULO DE LA RENTA PRESUNTIVA / PRINCIPIO DE CONFIANZA LEGÍTIMA - Reiteración de jurisprudencia

En cuanto al valor de las tuberías y cabezales de pozos que la actora adquirió por \$3.253.654.905, destinados a los pozos exploratorios de los contratos Guachiría, Gaviotas y CRC-2004-01 y que restó de la base de cálculo de la renta presuntiva, la Sala observa que contrario a lo que la demandante afirma en la apelación, las fechas de las facturas no fue un argumento introducido por la administración en la resolución del recurso de reconsideración, sino que este se planteó desde el requerimiento especial (...) Bajo ese entendido, la Sala observa que las facturas de estos materiales son del 4 de enero y 8 de agosto de 2007, momento en el cual, la demandante debía registrar contablemente las tuberías y cabezales como inventario en tránsito. Lo anterior significa que a 31 de diciembre de 2006 los materiales (...) no hacían parte del patrimonio de la demandante y por tanto, no podían detrarse de la base de cálculo de la renta presuntiva. (...) Respecto de los proyectos en etapa exploratoria, se discute el valor de \$5.058.780.678 correspondiente al pozo seco Gaviotas perteneciente al proyecto en etapa exploratoria Gaviotas. Al respecto la Sala indica que de conformidad con las definiciones transcritas en la parte introductoria de este capítulo un pozo seco es aquel en el cual no se hallan hidrocarburos. En el expediente obran el informe y el acta de taponamiento suscritos por los representantes legales de la demandante y del Ministerio de Minas y Energía el 5 de julio de 2006, en el que informan que el pozo se abandonó porque las expectativas de producción de crudo no fueron las esperadas una vez realizadas las pruebas pertinentes después de su perforación. La demandada no discute que el



proyecto Gaviotas ciertamente estuviera en etapa exploratoria. Sin embargo, considera que el valor del pozo seco debía acreditarse de la cuenta 150825-*Construcciones en curso* para reconocerse en la cuenta 1715-*Costos de exploración por amortizar* lo que impedía considerar que estaba vinculado a una empresa en período improductivo. En las “*Notas a los Estados Financieros por los años terminados el 31 de diciembre de 2006 y 2005*” se observa que la política contable para el reconocimiento de la propiedad planta y equipo indica que “...*Si se han perforado pozos secos pero el bloque no ha sido rescindido o el proyecto no se considera totalmente terminado los costos asociados son trasladados a la cuenta de costos de exploración por amortizar*”, situación en la que se encuentra el pozo Gaviotas. El Plan Único de Cuentas -PUC- Decreto 2650 de 1993, respecto de la cuenta 1715-*Costos de exploración por amortizar* indica: (...) De la norma parcialmente transcrita y de las notas a los estados financieros se concluye que en efecto el valor del Pozo Gaviotas debió trasladarse a la cuenta 1715 desde el 5 de julio de 2006, momento en el cual se taponó y abandono por tratarse de un pozo seco. Por esta razón, el Pozo Gaviotas no podía tener el tratamiento de bien relacionado a una empresa en período improductivo, pues a 31 de diciembre de 2006 no se encontraba en etapa de prospectación o construcción, o en una fase previa a la de puesta en marcha por no estar terminado o lista para entrar en operación, sino que la actora ya tenía conocimiento de que este pozo no le generaría beneficios al resultar infructuoso. Por consiguiente, se rechaza esta disminución de la base de cálculo de la renta presuntiva. (...) [L]os cargos diferidos que la sociedad demandante disminuyó de la base de cálculo de la renta presuntiva relacionados con las pólizas de seguro, solamente arrojó al expediente la “*Póliza de seguro de multirriesgo*” número 2369 por valor de \$93.735.263, lo que implica que es la única prueba que puede valorarse. En el documento aludido se observa que identifica a la demandante como beneficiaria de la póliza, que el amparo contratado es “*BÁSICO INCENDIO Y/O RAYO (TODO RIESGO DAÑO MATERIAL)*”, que la cobertura es “*PERDIDA Y CONTROL DE POZOS SEGÚN CONDICIONAMIENTO ADJUNTO*” y en la parte final, refiere que los demás términos y condiciones se encuentran en el anexo 1. La accionante no entregó el anexo 1 y tampoco el condicionamiento adjunto a que hace referencia el texto de la póliza, aun cuando le asistía la carga de probar que las pólizas efectivamente estaban relacionados a empresas en período improductivo de conformidad con la sentencia de la Corte Constitucional que se reiteró en la parte introductoria de este capítulo. Bajo ese entendimiento, dado que no es posible identificar cuáles son los proyectos o pozos amparados por la póliza, o si esta cubre únicamente a los proyectos en etapa exploratoria como lo refiere la demandante, resulta adecuado confirmar la decisión de primera instancia de rechazar los cargos diferidos por valor de \$693.556.451.

FUENTE FORMAL: DECRETO 2650 DE 1993 / RESOLUCIÓN 18 1495 DE 2 DE SEPTIEMBRE DE 2009 MINISTERIO DE MINAS Y ENERGÍA - ARTÍCULO 6

PRESUPUESTOS DEL PRINCIPIO DE CONFIANZA LEGÍTIMA - Reiteración de jurisprudencia / AUSENCIA DE VIOLACIÓN DEL PRINCIPIO DE CONFIANZA LEGÍTIMA / PRUEBA DE LA IMPRODUCTIVIDAD DE LA INVERSIÓN / FALTA DE PRUEBA DE LA IMPRODUCTIVIDAD DEL PROYECTO DE EXPLORACIÓN DE HIDROCARBUROS / REGISTRO CONTABLE DE LOS COSTOS DE EXPLORACIÓN POR AMORTIZAR EN ÁREAS IMPRODUCTIVAS / INTEGRALIDAD DEL CONTROL DE LEGALIDAD DEL ACTO ADMINISTRATIVO / INVERSIONES IMPRODUCTIVAS POR CONSTRUCCIONES EN CURSO /

6



DEDUCCIÓN DE INVERSIONES IMPRODUCTIVAS POR CONSTRUCCIONES EN CURSO / DETRACCIÓN DE LA BASE DE CÁLCULO DE LA RENTA PRESUNTIVA DE INVERSIONES IMPRODUCTIVAS POR CONSTRUCCIONES EN CURSO / IMPROCEDENCIA DE LA DEPURACIÓN DE LA BASE DE CÁLCULO DE LA RENTA PRESUNTIVA EN FORMA PROPORCIONAL - Reiteración de jurisprudencia / AJUSTE DIFERIDO / CORRECCIÓN MONETARIA DIFERIDA DÉBITO – Determinación / AJUSTE PATRIMONIAL POR INFLACIÓN / EFECTOS DEL REAJUSTE FISCAL SOBRE LOS ACTIVOS PATRIMONIALES EN LA BASE DE CÁLCULO DE LA RENTA PRESUNTIVA / DETRACCIÓN DE LA BASE DE CÁLCULO DE LA RENTA PRESUNTIVA DE LA CORRECCIÓN MONETARIA DIFERIDA DÉBITO / AJUSTES POR INFLACIÓN DE ACTIVOS VINCULADOS A EMPRESAS EN PERIODO IMPRODUCTIVO

Respecto de los costos de exploración por amortizar asociados al Bloque Guachiría por valor de \$2.152.357.243 la demandante alega que el fisco transgredió el principio de confianza legítima y la indujo a error al no explicar con claridad la cuenta contable en la que debían registrarse estos costos, para que pudieran restarse de la base de cálculo de la renta presuntiva. (...) El principio de confianza legítima surge en desarrollo de los principios constitucionales de seguridad jurídica contenido en los artículos 3 y 4 de la Constitución y de buena fe de que trata el artículo 83 *ibídem*. Al respecto esta Sala ha dicho que: *“Su aplicación propende por la protección de las expectativas razonables, ciertas y fundadas que pueden albergar los administrados con respecto a la estabilidad o proyección futura de determinadas situaciones jurídicas de carácter particular y concreto. Dichas expectativas, valga decir, deben fundarse en hechos o circunstancias objetivas, capaces de propiciar el surgimiento de la confianza, de manera, que no toda probabilidad puede ser protegida mediante este precepto, pues necesariamente tendrá que ser una proyección seria, que tenga la fuerza de llevar al administrado a la convicción de que su situación jurídica es una y no cualquier otra, en particular, que bajo ciertas condiciones, se hará acreedor de un derecho o mantendrá uno ya adquirido.”* (...) De acuerdo con el criterio expuesto, en este caso la Sala no observa que los actos objeto de control demuestren un cambio abrupto en la posición de la autoridad tributaria, que defraude la confianza legítima de la sociedad demandante. Además, vale la pena resaltar que el acto administrativo debe analizarse en su contexto y no palabra por palabra. Si bien, la Administración cometió una imprecisión en la liquidación oficial de revisión respecto de las cuentas contables que debió usar la demandante para registrar estos costos, lo cierto es, que la lectura de la actuación de la DIAN en sede administrativa y judicial permite concluir que su argumento principal de rechazo fue que la contabilidad de la demandante ponía en duda la improductividad del bloque Guachiría, pues las erogaciones objetadas se registraron en la cuenta 1720-*Costos de explotación y desarrollo*. La Sala observa que en la comunicación del 22 de mayo de 2012 la accionante discriminó los costos de exploración por amortizar de áreas improductivas (...) De lo anterior se observa que como lo señala la Administración, estos costos se registraron contablemente en la cuenta 1720- *Costos de explotación y desarrollo* y no en la cuenta 1715-*Costos de exploración por amortizar*. De igual forma en las Notas a los Estados Financieros por los años terminados el 31 de diciembre de 2007 y 2006, en el numeral 10 sobre intangibles, la demandante informó que los costos de exploración por amortizar a 2006 eran de -\$0-, mientras que los costos de explotación y desarrollo ascendían a \$21.440.491.000. Además, en el detalle de ingresos operacionales del año gravable 2006 que la actora le entregó a la demandada, detalló las ventas efectuadas en dicho período por pozo y por unidades



de barriles vendidos. Esta información prueba que los pozos Yalea y Búcaro, pertenecientes al bloque Guachiría fueron explotados en ese período y producto de dicha explotación se obtuvieron ingresos superiores a dos mil millones de pesos. En el caso que ocupa a la Sala, pese a que existen certificaciones del revisor fiscal de la compañía en las que precisa que el bloque Guachiría estaba en fase exploratoria durante el año 2006, la DIAN cuestionó dicha información basada en otras pruebas aportadas por la misma contribuyente. Por tanto, le correspondía a la actora, en el momento procesal oportuno, allegar las pruebas que considerara pertinentes para demostrar que este proyecto cumplía la calidad requerida, lo cual no sucedió. Por tanto, se confirma el rechazo de \$2.152.357.243. (...) Las inversiones improductivas por la suma de \$27.447.977.000 aluden a las construcciones en curso del CRC 2004-01, del cual la sociedad demandante cedió a Ramshorn su participación en el prospecto Guariquíes. (...) En lo que alude al valor objeto de rechazo, se aclara que en este cargo no pueden valorarse los mismos argumentos que se tuvieron en cuenta para modificar el monto de las deducciones asociadas a la cesión del Prospecto Guariquíes, pues el numeral 3 del acápite de Consideraciones del “*Convenio de cesión total de intereses, derechos y obligaciones en el contrato de riesgo compartido CRC-2004-01 entre Solana y Ramshorn International Limited*” señala que los prospectos acordados en este contrato corresponden a los llamados Zeus, Guariquíes, Guayabillas, Álamo y Puma. Lo anterior quiere decir, que el valor total de las inversiones detraídas por la actora no incluye solamente las deducciones relacionadas al Prospecto Guariquíes, sino que también incluye otros proyectos (...) Del acto parcialmente transcrito se desprende que la solicitud de corrección elevada por la contribuyente precisamente estaba encaminada a reconocer dentro de su patrimonio del año gravable 2006 la participación que poseía en el prospecto Guariquíes, pues en ese período gravable había amortizado la totalidad de la inversión y consideraba que el contrato de cesión que suscribió con Ramshorn había surtido efectos desde el 28 de junio de 2007, fecha en que Ecopetrol aprobó la cesión. Al punto, la Sala debe aclarar que como se dilucidó en el acápite de deducciones relacionadas a este prospecto, la calidad de improductivas de estas inversiones se establece en el momento en que la sociedad tiene conocimiento de que esta no le generará beneficios económicos futuros, lo que ocurrió en el año 2006 en el que suscribió el contrato de cesión. Bajo ese entendido, debe advertirse que de conformidad con los artículos 188 y 189 del Estatuto Tributario las inversiones en el Prospecto Guariquíes no podían ser tenidas en cuenta para determinar la base de cálculo de la renta presuntiva, pues a 31 de diciembre de 2006 la actora ya no era titular de los derechos sobre el prospecto pues había cedido su participación a Ramshorn. Adicionalmente, en otra oportunidad la Sala señaló que el procedimiento dispuesto en el artículo 189 del Estatuto Tributario no habilita al contribuyente para realizar una depuración de la renta presuntiva de forma proporcional. Así, dado que la inversión no hacía parte del patrimonio de la demandante desde el 23 de mayo de 2006, la base de cálculo no podía ser afectada por este concepto. De acuerdo con lo anterior, se tiene que las inversiones relacionadas al Prospecto Guariquíes en efecto ascienden a \$19.223.916.882 valor al que deben sumarse los ajustes por inflación correspondientes (\$758.029.350) que integran el rubro “*Generales*” para un total de \$19.981.946.232. (...) El artículo 73 del Decreto 2649 de 1993 vigente para el año 2006 consagraba lo siguiente: “**AJUSTE DIFERIDO.** *Las construcciones en curso, los cultivos de mediano y tardío rendimiento en período improductivo, las empresas en período improductivo, los programas de ensanche, que no estén en condiciones de generar ingresos o de ser enajenados y los cargos diferidos no monetarios, se deben reexpresar teniendo en cuenta las normas generales de los ajustes sobre*



*activos; no obstante, el valor correspondiente a la contrapartida del ajuste se debe llevar como un ingreso por corrección monetaria diferida a la cuenta “crédito por corrección monetaria diferida”, el cual se debe ir reconociendo como corrección monetaria en las cuentas de resultados en la misma proporción en que se asigne el costo de tales activos. Durante los años en que se mantenga diferido el ajuste por inflación, la parte proporcional del ajuste sobre el patrimonio correspondiente a dichos activos tendrá similar tratamiento, registrando el respectivo valor en la cuenta “cargo por corrección monetaria diferida”. (...) Lo anterior significa que las empresas que se encuentren en etapa improductiva y que posean activos no monetarios, como son los cargos diferidos, deben reexpresarlos ajustándolos de conformidad con las normas generales sobre ajuste de activos y como contrapartida registrar un ingreso por corrección monetaria diferida. El artículo 281 del Estatuto Tributario reconoce el ajuste patrimonial por inflación para efectos de determinar entre otras, la renta presuntiva. El valor que se discute \$2.451.856.131 corresponde a cargos por corrección monetaria diferida débito. En comunicación del 22 de mayo de 2012, la sociedad demandante informó a la DIAN que dicha suma se registró en la cuenta 1730-Cargos por corrección monetaria diferida, y estaba asociada a activos no monetarios en etapa exploratoria. (...) Según el PUC la cuenta 1730 “**Registra el ajuste por inflación sobre la parte proporcional del patrimonio que está financiando las construcciones en curso, los cultivos de mediano y tardío rendimiento en período improductivo, los programas de ensanche, que no estén en condiciones de generar ingresos o de ser enajenados y sobre los cargos diferidos no monetarios, de conformidad con las normas legales vigentes.**” (...). De acuerdo con lo expuesto hasta aquí, es procedente detraer de la base de cálculo de la renta presuntiva la corrección monetaria diferida débito, teniendo en consideración que atañe al ajuste por inflación de los activos vinculados a empresas en período improductivo, requisito contemplado en el literal c) del artículo 189 del Estatuto Tributario.*

FUENTE FORMAL: CONSTITUCIÓN POLÍTICA - ARTÍCULO 3 / CONSTITUCIÓN POLÍTICA - ARTÍCULO 4 / CONSTITUCIÓN POLÍTICA - ARTÍCULO 83 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 188 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 189 LITERAL C / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 281 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 589 / DECRETO 2649 DE 1993 - ARTÍCULO 73

Problema jurídico: ¿Procede imponer sanción por inexactitud?

SANCIÓN POR INEXACTITUD EN LAS DECLARACIONES TRIBUTARIAS / CAUSALES DE EXCULPACIÓN DE LA SANCIÓN POR INEXACTITUD EN LAS DECLARACIONES TRIBUTARIAS - Reiteración de jurisprudencia / ERROR SOBRE EL DERECHO APLICABLE - Reiteración de jurisprudencia / REQUISITOS PARA LA EXCULPACIÓN DE LA SANCIÓN POR INEXACTITUD EN LAS DECLARACIONES TRIBUTARIAS - Reiteración de sentencia de unificación jurisprudencial / SANCIÓN POR INEXACTITUD POR DISMINUCIÓN O RECHAZO DE PÉRDIDAS FISCALES / IMPROCEDENCIA DE LA IMPOSICIÓN PARALELA DE LA SANCIÓN POR INEXACTITUD Y DE LA SANCIÓN POR INEXACTITUD POR DISMINUCIÓN O RECHAZO DE PÉRDIDAS FISCALES / PRINCIPIO NON BIS IN IDEM EN MATERIA SANCIONATORIA TRIBUTARIA / VIOLACIÓN DEL PRINCIPIO NON BIS IN IDEM EN MATERIA SANCIONATORIA TRIBUTARIA / EXCLUSIÓN ENTRE LA SANCIÓN POR INEXACTITUD Y LA SANCIÓN POR



DISMINUCIÓN DE PÉRDIDAS FISCALES / SANCIÓN DE INEXACTITUD POR INCLUSIÓN DE COSTOS IMPROCEDENTES – Configuración / SANCIÓN DE INEXACTITUD POR INCLUSIÓN DE DEDUCCIONES IMPROCEDENTES - Configuración / PRINCIPIO DE FAVORABILIDAD EN EL RÉGIMEN SANCIONATORIO TRIBUTARIO / APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE FAVORABILIDAD EN EL RÉGIMEN SANCIONATORIO TRIBUTARIO / IMPROCEDENCIA DEL LEVANTAMIENTO DE LA SANCIÓN POR INEXACTITUD

[L]a Sala precisa que es improcedente la imposición de la sanción por inexactitud en los términos del artículo 647-1 del Estatuto Tributario como un hecho sancionable independiente al establecido en el artículo 647 del mismo ordenamiento, ya que según la Sala, la imposición paralela de estas sanciones vulnera el principio de “*non bis in ídem*”, al sancionar dos veces la misma conducta. Lo anterior por cuanto el artículo 647-1 *ibídem* prevé una sanción especial para liquidar la sanción por inexactitud en aquellos casos en que el rechazo o disminución de pérdidas no modifica el saldo a favor o saldo a pagar declarado, por lo que la imposición de las dos sanciones que efectuó la administración en los actos objeto de control no se ajusta a derecho. (...) [T]enemos que las modificaciones realizadas por la liquidación oficial de revisión al denuncia rentístico de la actora implicaron que el saldo a favor antes de sanciones pasara de \$1.002.070.000 a \$830.443.000, por lo que la Sala advierte que lo correcto es imponer la sanción por inexactitud en los términos del artículo 647 del Estatuto Tributario y no de conformidad con el artículo 647-1 *ibídem*, toda vez que existió una disminución del saldo a favor producto de la liquidación oficial del impuesto de renta, que puede tomarse como base para su cálculo. Ahora bien, la Sala debe resolver si se configuraron los supuestos para la imposición de la sanción por inexactitud y de ser así, debe establecer si se presentó una diferencia de criterios entre las partes que exima a la actora de la imposición de la sanción. En el caso específico, los costos de venta y las deducciones relacionadas con expensas en actividades de exploración se rechazaron porque la actora inaplicó la técnica contable vigente, lo que repercutió en una transgresión de los artículos 142 y 143 del Estatuto Tributario. Igualmente, los valores que se restaron de la base de cálculo de la renta presuntiva no se aceptaron en su totalidad por no cumplir con los requerimientos que exige el artículo 189 del Estatuto Tributario que demostraran su relación con empresas en etapa improductiva. Por tanto, se concluye que la actora incluyó en su denuncia rentístico costos y deducciones improcedentes de los que derivó un mayor saldo a favor al que realmente le correspondía. De otro lado, en lo que alude a la diferencia de criterios alegada por la demandante, la Sala recientemente unificó su jurisprudencia para determinar que para que la causal exculpatoria por diferencia de criterios sea aplicable, el obligado tributario no solo debe alegar estar dentro de esta causal, sino que debe demostrarlo y argumentarlo jurídicamente, de tal suerte que no quepa duda de que su error se atribuye a una interpretación errónea de la norma. Una vez analizados los argumentos esgrimidos por la actora en el recurso de apelación, se colige que estos únicamente hacen alusión a la existencia de una diferencia de criterios, pero no desarrolló el cargo en el sentido de cuál fue la interpretación errada del derecho aplicable que conllevó a que se presentara esta situación, razón por la cual no hay lugar al levantamiento de la sanción por inexactitud. Aclarado lo anterior, la Sala resalta que el Tribunal en observancia del artículo 282 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 640 del Estatuto Tributario, el cual admite de forma expresa la aplicación del principio de favorabilidad en el régimen sancionatorio tributario, redujo al 100% la sanción de inexactitud inicialmente determinada por la DIAN. Lo anterior debido a que el artículo



Radicado: 25000-23-37-000-2014-00947-01 (23327)
Demandante: Petrolifera Petroleum (Colombia) Limited
FALLO

288 de la citada ley, modificó la sanción por inexactitud de las declaraciones tributarias, en el sentido de disminuirla, ya que pasó de ser el 160% del mayor valor a pagar o menor saldo a favor determinado por la Administración, al 100%.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 143 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 143 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 189 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 640 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 647 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 647-1 / LEY 1819 DE 2016 - ARTÍCULO 282

CONDENA EN COSTAS EN SEGUNDA INSTANCIA / FALTA DE PRUEBA DE LA CAUSACIÓN DE LA CONDENA EN COSTAS

La Sala precisa que no condena en costas en esta instancia conforme a lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, y 365 numeral 8 del Código General del Proceso, por cuanto en el expediente no se encuentran pruebas que las demuestren o justifiquen.

FUENTE FORMAL: LEY 1564 DE 2012 (CÓDIGO GENERAL DEL PROCESO CGP) - ARTÍCULO 365 / LEY 1437 DE 2011 (CPACA) - ARTÍCULO 188

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

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá, D.C., diecisiete (17) de febrero de dos mil veintidós (2022)

Referencia: MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 25000-23-37-000-2014-00947-01(23327)
Actor: PETROLIFERA PETROLEUM (COLOMBIA) LIMITED
Demandado: DIAN

Temas : Impuesto sobre la renta año gravable 2007. Desconocimiento de costos y deducciones. Exclusiones de la base de cálculo de la renta presuntiva. Sanción por inexactitud. Sanción por disminución de pérdidas.

FALLO

La Sala decide los recursos de apelación interpuestos por las partes contra la sentencia de 21 de junio de 2017, proferida por el Tribunal Administrativo de

11

Calle 12 No. 7-65 – Tel: (57-1) 6013506700 – Bogotá D.C. – Colombia
www.consejodeestado.gov.co

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8081/Vistas/documentos/validador>



SC 5780-6



Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “B” que accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda y no condenó en costas.

La parte resolutive de la sentencia apelada dispuso lo siguiente¹:

“PRIMERO: DECLARAR la nulidad parcial de los actos administrativos contenidos en la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412013000023 del 19 de mayo de 2013, por medio de la cual se modificó el denunciado privado del impuesto sobre la renta correspondiente al periodo 2007 a cargo de la sociedad Solana Petroleum Exploration Colombia Limited; y en la Resolución No. 900.109 del 14 de abril de 2014, confirmatoria del acto de liquidación.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, se **ORDENA** a la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes reliquidar el impuesto sobre la renta a cargo de la sociedad Petrolífera Petroleum Colombia Limited para el año 2007, a cuyo efecto deberá atender los términos señalados en la parte motiva de esta providencia.

TERCERO. Archivar el expediente, una vez ejecutoriada esta providencia, previas las anotaciones de rigor.”

ANTECEDENTES

Petrolífera Petroleum (Colombia) Limited presentó la declaración del impuesto de renta y complementarios por el año gravable 2007 el 25 de abril de 2008 con un saldo a favor de \$1.182.663.000².

La actora presentó la primera corrección el 2 de diciembre de 2008, en la que redujo sus activos fijos a \$16.117.887.000, los costos de ventas a \$33.953.936.000, los gastos operacionales de administración a \$5.817.345.000, la deducción por inversión en activos fijos a \$17.370.313.000 y, en consecuencia, la pérdida líquida del ejercicio a \$18.097.495.000, pero mantuvo el valor del saldo a favor³.

El 26 de febrero de 2010 la demandante corrigió nuevamente su declaración en la que aumentó la renta presuntiva a \$324.497.000, aumentó el impuesto a cargo a \$110.329.000, liquidó una sanción por valor de \$405.000 y determinó un nuevo saldo a favor de \$1.178.208.000. Ese día pagó \$7.085.000⁴.

Mediante escrito que radicó el 13 de abril de 2010 ante la DIAN, la sociedad solicitó corregir su declaración de impuesto de renta del año 2007 con la intención de aumentar las “*otras deducciones*” en \$27.447.977.000 y generar una pérdida líquida del ejercicio de \$45.545.472.000, pero conservar el saldo a favor previamente declarado⁵.

¹ Folio 283 del c.p.

² Antes SOLANA. Folio 21 del c.a.1.

³ Folio 19 del c.a.1.

⁴ Folio 17 del c.a.1. y Folio 867 del c.a.5.

⁵ Folios 9 a 12 del c.a.1.



El 1 de julio de 2010 la Administración profirió Liquidación Oficial de Corrección 312412010000127 en la cual aceptó la solicitud de corrección elevada por la actora⁶.

La DIAN profirió Requerimiento Especial 312382012000103 el 27 de junio de 2012, en el que propuso aumentar los ingresos brutos operacionales en \$312.614.609,44 desconocer costos de ventas por \$14.658.762.695, rechazar otras deducciones de \$27.447.976.983, incrementar la renta presuntiva a \$1.867.772.000 e imponer sanción por inexactitud de \$839.542.000 y sanción por disminución de pérdidas por \$23.076.129.120, para un total saldo a pagar de \$23.262.177.000⁷.

La actora respondió el requerimiento especial el 28 de septiembre de 2012 y mediante declaración que presentó el 26 de septiembre de 2012, se allanó al aumento de los ingresos brutos operacionales propuesto, aceptó aumentar parcialmente la renta presuntiva a \$843.742.000 y liquidó las sanciones proporcionales en \$113.133.000⁸.

El 19 de marzo de 2013, la DIAN profirió la Liquidación Oficial de Revisión 312412013000023 en la que aceptó el allanamiento parcial y confirmó las demás modificaciones propuestas en el requerimiento especial⁹. Frente a la anterior decisión, la accionante presentó recurso de reconsideración el 21 de mayo de 2013, el cual la DIAN resolvió mediante Resolución 900.109 de 14 de abril de 2014 en el sentido de confirmar el acto recurrido¹⁰.

DEMANDA

Petrolífera Petroleum Colombia Limited, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, formuló las siguientes pretensiones¹¹:

*“A. Que se declare la **nulidad total** de la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412013000023 del 19 de marzo de 2013, proferida por la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de Bogotá, mediante la cual se modifica el Impuesto sobre la Renta correspondiente al año gravable 2007, declarado por SOLANA y se impone sanción por inexactitud, disminuyendo consecuentemente el saldo a favor.*

*B. Que se declare la **nulidad total** de la Resolución del Recurso de Reconsideración No. 900.109 del 14 de abril de 2014, expedida por la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, por medio de la cual se resolvió el Recurso de Reconsideración interpuesto el 21 de mayo de 2013, en contra de la Liquidación Oficial No.312412013000023 del 19 de marzo de 2013, mencionada anteriormente.*

*C. Que a título de **restablecimiento del derecho** se reconozca que la declaración de corrección del Impuesto sobre la Renta del año gravable 2007, presentada por SOLANA el 26 de septiembre de 2012, identificada con el formulario No.10700545979-2 se encuentra en firme.*

⁶ Folios 7 a 8 vto. del c.a.1.

⁷ Folios 782 a 817 del c.a.4.

⁸ Folios 825 a 858 y 869 del c.a.5

⁹ Folios 941 a 957 del c.a.5.

¹⁰ Folios 958 a 1001 del c.a.5. y 1051 a 1093 vto. del c.a.5.

¹¹ Folios 3 a 81 del c.p. y 1 a 158 del c. de reforma de la demanda.



D. Se solicita, adicionalmente, la condena en costas a la demandada, de conformidad con el artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, ya que las Autoridades Tributarias no han valorado las pruebas aportadas en el proceso administrativo que conducen a la procedencia de las deducciones efectuadas y en todo caso a la improcedencia de la sanción por inexactitud, involucrando a la Compañía en un juicio para que se le reconozcan sus derechos en trasgresión de la Constitución y la Ley.”

La demandante invocó como normas violadas, las siguientes:

- Artículos 29 y 333 de la Constitución Política.
- Artículos 58, 90, 107, 142, 143, 159, 189 literal c), 647, 647-1 y 742 del Estatuto Tributario.
- Artículo 42 y 137 de la Ley 1437 de 2011.
- Artículos 1501, 1602 y 1603 del Código Civil.
- Artículos 864, 871 y 887 del Código de Comercio
- Artículo 39 del Decreto 2649 de 1993.

El concepto de la violación se sintetiza así:

A. Falsa motivación de los actos demandados, indebida valoración probatoria y vulneración del principio de libertad de empresa, voluntad contractual y las reglas en materia comercial

1. Rechazo de costos de ventas por la cesión del Bloque Carbonera

Precisó que el bloque Carbonera se cedió a valor cero a Well Logging Ltda., cuyo único pozo asociado era Campo Gordo-1, por lo que los costos que la administración podía cuestionar se limitaban a \$2.385.545.430.

Dijo que el fisco mantuvo esta glosa en \$14.658.762.695, pese a las numerosas pruebas que la actora aportó al expediente para demostrar que \$12.273.109.125 de esas erogaciones atañían al pozo Puma-1, el cual además de no haber sido cuestionado, no formaba parte del bloque Carbonera.

Recalcó que en el certificado que emitió el director de impuestos y contador de la compañía explica que para los años 2006 y 2007 se utilizaron centros de costos denominados AFE (“Authorization for Expenditure” / “Autorización de Gastos”) que permiten identificar cada contrato o proyecto y el tipo de servicio o bien en el cual se invirtió. También que el AFE 0617025 contenía las inversiones en el Pozo Puma-1, mientras que los AFEs 0615075 y 0615076 las inversiones del Bloque Carbonera.

Alegó que la DIAN no podía desconocer el valor probatorio del certificado del revisor fiscal, pues nunca tachó de falso su contenido, ni restarle fuerza probatoria pues este pretendía aclarar el alcance de las respuestas que la compañía había dado.

Mencionó que la DIAN rechazó los costos asociados al bloque Carbonera porque la cesión de este proyecto se hizo a precio cero en abierta violación del artículo 333 de la Constitución Política. Alegó que si bien no recibió una contraprestación económica directa del contrato de cesión, sí recibió un beneficio que consistió en evitar mayores



costos y pérdidas, en los que hubiese tenido que incurrir para cumplir con las obligaciones que adquirió respecto del bloque Carbonera¹².

2. Rechazo de otras deducciones por la cesión del prospecto Guariqués

Afirmó que la demandada rechazó deducciones relacionadas al prospecto Guariqués (contrato CRC-2004-01), que fue cedido a valor cero a Ramshorn International Limited –Ramshorn-, por la suma de \$27.447.976.983, aunque en sede administrativa la sociedad aportó un grueso probatorio, para demostrar que estas erogaciones sumaban solo \$19.223.916.882, pues este contrato incluía otros pozos y la cesión únicamente verso sobre el prospecto Guariqués.

Explicó que del gran total \$6.526.396.355 pertenecían a la deducción por amortización de inversiones del Pozo Zeus que se solicitó en la declaración de renta del año 2007 conforme a los artículos 142, 143 y 159 del Estatuto Tributario y la autoridad tributaria no la discutió. Asimismo, la suma de \$1.726.784.186 por su parte correspondía a ajustes por inflación que tampoco fueron objetados por la accionada.

Alegó que la administración se contradijo pues negó las deducciones del Prospecto Guariqués por haberlo cedido a cambio de los ingresos por la venta de crudo generado por las pruebas extensas, pero sustentó la glosa del Bloque Carbonera en que la cesión de hizo a título gratuito, de modo que vulneró los principios de buena fe y confianza legítima¹³. Además, observó que no compete a la DIAN estudiar la validez del contrato de cesión, ya que este se presume válido hasta tanto la justicia ordinaria indique lo contrario¹⁴.

Precisó que el ingreso por la cesión de este prospecto fue de \$312.614.609, valor que la administración tributaria propuso adicionar en el requerimiento especial.

Expresó que, aunque en un principio la demandante llevó los costos a la cuenta “pérdidas en inversiones” corrigió el error para registrarlos en la cuenta “costos de áreas exploratorias” en el estado de resultados, situación que no afecta la naturaleza de inversión amortizable que ostentan por su infructuosidad.

B. Desconocimiento de costos que eran procedentes según la legislación fiscal

Extrajo de los artículos 142, 143 y 159 del Estatuto Tributario y 69 del Decreto 187 de 1975 que las compañías petroleras pueden detraer todos los costos de exploración o explotación incurridos, una vez se determine la infructuosidad de las inversiones.

Señaló que la accionada no podía rechazarle los costos del Bloque Carbonera y el Prospecto Guariqués bajo el argumento de que las cesiones no generaron ingresos, ya que la norma no exige que los costos tengan ligado un ingreso, sino que tengan

¹² Sentencia C-792 del 17 de septiembre de 2002 de la Corte Constitucional. M.P. Jaime Córdoba Triviño.

¹³ Resolución 18-1495 del 2 de septiembre de 2009, modificada por la Resolución 40048 de 16 de enero de 2015. **“Artículo 6°. Definiciones y Siglas.** Para los efectos de esta reglamentación, se adoptan las siguientes definiciones y siglas: [...]

Pruebas Extensas: Periodo de producción posterior a la prueba inicial que tiene por finalidad obtener información adicional del yacimiento, para definir la comercialidad o no del campo. [...]

¹⁴ Sentencia del 1 de abril de 2004. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 13724 C.P. María Inés Ortiz Barbosa.



conexidad con la actividad que realiza el contribuyente y correspondan a una erogación acostumbrada en el sector.

C. Violación del literal c) del Artículo 189 del Estatuto Tributario

1. Materiales en proyectos

Aseguró que los materiales que adquirió para los bloques Guachiría, Gaviotas y los proyectos Zeus, Guariquíes, Guayabillas, Puma y Álamo podían restarse de la base de cálculo de la renta presuntiva porque estaban en exploración, es decir en período improductivo, situación que la administración no rebatió y advirtió que estos debían solicitarse en el año 2007, porque las facturas tienen fecha de ese año.

2. Proyectos en etapa exploratoria: Construcciones en curso

Indicó que el fisco incluyó el pozo seco Gaviotas en la base de cálculo de la renta presuntiva pese a que hacía parte del Bloque Gaviotas que en 2006 estaba en exploración, porque consideró que contablemente se debía registrar en la cuenta 1715 y no en la 1508, requisito que la norma fiscal no prevé. Agregó que acreditó la improductividad del bloque por diferentes medios.

3. Inversiones improductivas

Señaló que las erogaciones en que incurrió respecto del Contrato CRC-2004-01 tenían la calidad de inversiones amortizables, porque la actora tenía la intención de obtener ingresos producto de una eventual explotación y por tanto no puede considerarse que se trató de una pérdida. No obstante, de ser así el efecto de la pérdida sobre la renta presuntiva sería neutro, en cuanto se habrían excluido de la misma.

Denotó que la cesión de este contrato surtió efectos el 28 de junio de 2007, fecha en la que Ecopetrol S.A. -Ecopetrol- lo autorizó. De modo que si las inversiones asociadas a este contrato hacían parte del patrimonio de la demandante a 31 de diciembre de 2006, podían detraerse en la proporción de la participación de la accionante.

4. Cargos diferidos

Explicó que indiferentemente del tipo de contrato, el operador es el obligado a suscribir las pólizas de seguro y todos los contratos en los que la compañía actuó como operadora, estaban en fase exploratoria, por lo que se entendía que la póliza estaba asociada a empresas en período improductivo y podía descontarse de la base de cálculo de la renta presuntiva.

5. Costos de exploración por amortizar en áreas improductivas

Sostuvo que la demandada indujo a error a la sociedad y violó el principio de confianza legítima, porque no explicó con claridad la forma en que el valor de las inversiones en el bloque Guachiría en etapa exploratoria, debía registrarse contablemente. Añadió que probó plenamente que este proyecto estaba en etapa



exploratoria y no podía rechazarse su exclusión solo por la cuenta contable en la que se registró.

6. Corrección monetaria

Expresó que el ajuste por inflación de los activos vinculados a empresas en período improductivo debe ser restado de la base de la renta presuntiva, bajo el entendimiento de que lo accesorio debe correr la misma suerte de lo principal, esto es, si los activos se pueden excluir, la corrección monetaria que estos originan también debe restarse.

D. De las sanciones por inexactitud y por disminución de pérdidas

Alegó inexistencia del hecho sancionable pues de conformidad con los artículos 647 y 647-1 del Estatuto Tributario, la sanción por disminución de pérdida procede en caso de que el contribuyente utilice datos “*falsos, equivocados, incompletos o desfigurados en sus declaraciones tributarias*” lo cual nunca fue objeto de discusión sobre los pagos relacionados a los proyectos Carbonera y Guariquíes, o las inversiones improductivas en que incurrió la actora.

En todo caso, de considerarse que sí hubo hecho sancionable, solicitó tener en cuenta que se presentó una diferencia de criterios pues la posición jurídica que la demandante adoptó responde a una interpretación razonable de las normas aplicables y su actuación fue bajo el pleno convencimiento de que las aplicaba correctamente.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **DIAN**, se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos¹⁵:

1. Sobre el rechazo de costos de ventas por la cesión del Bloque Carbonera

Dijo que de la valoración probatoria concluyó que los costos de \$14.658.762.695 no cumplieron los requisitos de forma y fondo aplicables al costo, pues está demostrado que la actora a título gratuito su participación en el Bloque Carbonera a Well Logging y así, renunció a todo derecho y expectativa.

Argumentó que la sociedad trasladó este rubro de una cuenta de gasto a una de costo sin justificación alguna y resaltó que el registro contable no debe ser a conveniencia del contribuyente, sino conforme a la naturaleza de la erogación.

Precisó que el pozo Puma correspondía al Contrato CRC-2004-01 y no al contrato Carbonera. No obstante, las pruebas que recaudó indican que el costo de la cesión del Bloque Carbonera sí se estimaba en \$14.658.762.695.

Aunque la compañía en escrito del 22 de junio de 2012 informó que la suma correcta era \$2.385.545.430, no lo justificó y los registros transcritos en el certificado del

¹⁵ Folios 230 a 269 del c.p. y 289 a 303 del c.p.



revisor fiscal que se allegó en esa oportunidad, salvo por los números de cuenta y los AFE, no coinciden con la descripción de la cuenta.

Por lo que estimó que el certificado del revisor fiscal no cumple con los requisitos del artículo 774 numeral 3 del Estatuto Tributario, pues no da credibilidad sobre el hecho que la contribuyente pretende probar, al estar respaldado en los comprobantes de contabilidad y diferir de los valores que la compañía había reportado anteriormente.

Consideró que una negociación en la que se ceden todos los derechos a título gratuito, se entregan los estudios de sísmica y adicionalmente dinero, contraría los preceptos de causalidad, necesidad y proporcionalidad de las expensas a título de inversiones amortizables.

2. Rechazo de otras deducciones por la cesión del Prospecto Guariquíes

Sostuvo que los actos demandados no estuvieron falsamente motivados y que no hubo indebida valoración probatoria, pues detalló las pruebas en las que se fundó para rechazar las deducciones relacionadas con el contrato de cesión del Prospecto Guariquíes y para considerar que su valor era \$27.447.976.983.

Argumentó que de esas mismas pruebas se desprendía que la accionante recibió ingresos en cuantía de \$312.615.000 por la venta del prospecto, hecho que la contribuyente aceptó en la corrección ocasionada por el requerimiento especial.

Indicó que si esta deducción se consideró como una pérdida fue porque se probó que el ingreso por la venta del contrato CRC-2004-01 (\$27.447.976.983), se contabilizó en la cuenta 531005 como una pérdida en venta de inversiones y se solicitó fiscalmente en la declaración de renta en el renglón 55-*otras deducciones*.

Apreció que a quien le correspondía asumir los costos y gastos de exploración para aplicarlos a ingresos por explotación en períodos posteriores era a Ramshorn como cesionaria¹⁶.

Dijo que la cesión no corresponde a una pérdida en estricto sentido, pues se desconoce el costo fiscal de los activos, el tipo de inversión realizada, el período en que se efectuó y el valor de la enajenación. Es más, aseguró que dicha cesión se efectuó a título gratuito.

3. Renta presuntiva

- Materiales de construcción

Puntualizó que respecto de los materiales en proyectos (tuberías) disponibles para los bloques en etapa exploratoria por valor de \$3.253.654.905, que la sociedad restó de la base de cálculo de la renta presuntiva, el material probatorio aportado por la actora permite concluir que a 31 de diciembre de 2006 solo se había efectuado el pedido de la tubería (9 de mayo) y en el año 2007 todavía se encontraba en proceso de importación y nacionalización.

¹⁶ Sentencia del 1 de noviembre de 1994. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 5350. C.P. Guillermo Chaín Lizcano.



Precisó que en la industria de hidrocarburos los activos tangibles al consumirse en un proyecto petrolero se vuelven activos intangibles, así que mientras se lleven en la cuenta 1455–*Activo inventario materiales*, no son todavía construcciones en curso pues están disponibles para utilizarse en un proyecto.

- **Proyectos en etapa exploratoria**

Afirmó que, si el Pozo Gaviotas 1 se taponó y abandonó el 5 de julio de 2006 no podía entenderse como un bien vinculado a una empresa en período improductivo, sino que debía amortizarse en el estado de resultados a más tardar dentro de los dos años siguientes como en efecto lo hizo la actora en su declaración de renta del año 2007 en el renglón 49, pues se trata de una inversión que resultó infructuosa.

Informó que el registro contable en la cuenta 1508 no es condición *sine qua non* para que un bien pueda asociarse a una empresa en período improductivo. Aseguró que la DIAN sí valoró los documentos que la accionante aportó para demostrar que el contrato Gaviotas era improductivo, pero explicó que el motivo de rechazo del Pozo Gaviotas fue que desde el año 2006 estaba seco.

- **Inversiones improductivas**

Puntualizó que el 13 de abril de 2010 la sociedad solicitó corregir su declaración de renta del año 2006 para eliminar \$27.477.976.983 de gastos no operacionales por venta de inversiones e incrementar fiscalmente las construcciones en curso por proyectos de exploración.

Expuso que si el 1 de diciembre de 2006, la sociedad cedió los derechos, intereses y obligaciones del contrato CRC-2004-01 a Ramshorn, ya no tenía bienes vinculados a empresas en período improductivo, sino unas partidas conciliatorias fiscales que solo surtían efectos hasta el 28 de junio de 2007 momento en el que Ecopetrol autorizó la cesión del contrato.

- **Cargos Diferidos**

Manifestó que aunque la carga de la prueba recaía en la demandante, la póliza de seguro “*multirriesgo*” que esta allegó para soportar los cargos diferidos, no da cuenta de los pozos que amparaba, por lo que no puede afirmarse que es un costo vinculado a empresas en período improductivo.

- **Costos de exploración por amortizar en áreas improductivas**

Explicó que la amortización de áreas improductivas por valor de \$21.440.491.189 debía desconocerse, ya que incluía los pozos Guepajé, Guayuyaco y Búcaro que estaban en etapa productiva, pues de ellos se extrajo petróleo crudo durante el año 2006 según el detalle de ingresos operacionales de ese año.

- **Corrección monetaria**

De la corrección monetaria débito por valor de \$2.451.856.000 dijo que el efecto del ajuste por inflación de los activos vinculados a empresas en período improductivo se



reconoció como un mayor valor en la cuenta contable 1508, ajuste que disminuyó el patrimonio de 2006, base para el cálculo de la renta presuntiva. Por esto, era improcedente restar también este valor que corresponde al ajuste por inflación sobre la parte del patrimonio que está financiando las construcciones en curso.

4. Sanción por inexactitud

Adujo que la sanción por inexactitud era aplicable, ya que la demandante incluyó costos de ventas y deducciones inexistentes, así como exclusiones de la base de cálculo de la renta presuntiva de bienes no vinculados a empresas en período improductivo, es decir, datos equivocados que generaron un saldo a favor en lugar de un saldo a pagar.

Manifestó que no era necesario demostrar intención dolosa o culposa, o maniobras fraudulentas de parte de la demandante para imponer la sanción y consideró que no hubo diferencia de criterios pues la accionante desconoció el derecho aplicable, situación que hace inaplicable esta causal de exoneración¹⁷.

5. Sanción por disminución de pérdidas

Aseveró que la sanción por disminución de pérdidas fiscales procede cuando se determina oficialmente que la pérdida fiscal declarada era menor como ocurrió en el presente caso, donde la prueba del daño o deterioro consiste en que la mayor pérdida fiscal declarada habilita al contribuyente a solicitar la compensación en una vigencia posterior, independientemente de que la solicite o no¹⁸.

6. Improcedencia de la condena en costas

Estimó improcedente la condena en costas porque aseguró que la DIAN actuó en derecho, no tuvo una conducta temeraria o dilatoria dentro del proceso y porque se ventila un tema de interés público.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda y no condenó en costas. Las razones de la decisión se resumen así¹⁹:

1. Procedencia de los costos de venta y deducciones

- Costos en cuantía de \$14.658.763.000

Precisó que según la cláusula primera del contrato suscrito con Well Logging la demandante renunció a todos sus derechos y expectativas sobre el Bloque

¹⁷ Sentencia del 24 de noviembre de 2000. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 10654. C. P. Daniel Manrique Guzmán. Sentencia del 2 de febrero de 2001. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 11020. C. P. Juan Ángel Palacio Hincapié. Sentencia del 26 de enero de 2009. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 15984. C. P. Héctor J. Romero Díaz. Sentencia del 22 de marzo de 2011. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 17286. C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. Sentencia del 5 de mayo de 2011. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 17306. C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. Sentencia del 3 de julio de 2013. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 18395. C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

¹⁸ Sentencia C-910 del 21 de septiembre de 2004 de la Corte Constitucional. M.P. Rodrigo Escobar Gil.

¹⁹ Folios 358 a 383 del c.p.



Carbonera, con lo cual también extinguió todas sus obligaciones bajo el acuerdo de operación conjunta para quedar totalmente a paz y salvo frente a la cesionaria, de lo cual concluyó que se trató de un contrato de transacción y no de cesión.

Sostuvo que el contrato no acredita que la accionante incurrió en la pérdida solicitada, pues este no da cuenta que el valor de los derechos cedidos superó el de las obligaciones cedidas, por el contrario, observó que la sociedad cedió unos derechos a cambio de extinguir obligaciones que poseía por su participación en dicho proyecto. Por tanto, el Tribunal concluyó que procede su rechazo.

En cuanto al monto de la glosa, otorgó credibilidad al oficio de 4 de junio de 2012 suscrito por el director de impuestos de la sociedad, en el que informó que el proyecto Carbonera se cedió por \$14.658.762.695, al no existir prueba en contrario.

- Deducciones por valor de \$27.447.977.000

Aclaró que el contrato que la actora suscribió con Ramshorn aunque se titula “cesión de derechos, intereses y obligaciones” en realidad corresponde a la cesión del contrato Guariquíes y no a la cesión de los derechos que la sociedad tenía sobre este.

Resaltó que el contrato y demás documentos aportados, no permiten concluir que la compañía incurrió en costos y gastos imputables a la exploración de este pozo que no hubiese logrado recuperar con la cesión y que le hubiesen ocasionado pérdidas por el valor discutido.

Sin embargo, limitó esta glosa a \$19.223.916.882, valor que la sociedad registró en la cuenta 531005 como deducciones imputables al pozo Guariquíes, según certificado del revisor fiscal de 21 de mayo de 2013, y porque consideró que la DIAN extendió el rechazo a inversiones en pozos que no fueron cuestionados.

2. Del cálculo de la renta presuntiva

- Tuberías por valor de \$3.253.654.905

Argumentó que la compra de tuberías y cabezales de pozos con destino a actividades de exploración se efectuó y materializó en la vigencia 2007, año en el que se expidieron las facturas y se presentaron las declaraciones de importación, y no en el año 2006. Es decir, que estos bienes no hacían parte del patrimonio de la actora a diciembre de 2006, por lo que no podían restarse de la base de cálculo de la renta presuntiva.

- Proyectos en etapa exploratoria. Construcciones en curso por \$5.058.780.678

Observó que conforme con el informe de taponamiento y abandono definitivo del Pozo Gaviotas 1 proferido por el Ministerio de Minas y Energía, y el acta de abandono suscrita por el representante legal de la compañía, este pozo que pertenecía al Bloque Gaviotas se abandonó el 5 de julio de 2006 ya que se declaró seco. De modo que resultaba procedente detraer \$5.058.780.678 del cálculo de la renta presuntiva por tratarse de un bien vinculado a un proceso improductivo en la vigencia 2006.



- **Inversiones improductivas por el monto de \$27.447.977.000**

Planteó que era apropiado excluir el prospecto Guariquíes de la base para liquidar la renta presuntiva, ya que el contrato de cesión a Ramshorn se concretó el 28 de junio de 2007, es decir, a diciembre 31 de 2006 aún estaba en cabeza de la demandante y se encontraba en fase exploratoria. No obstante, por las mismas razones expuestas en el numeral 1, estableció que el monto discutido se limitaba a \$19.223.916.882.

- **Cargos diferidos en la suma de \$693.556.451**

Rechazó la reducción por cargos diferidos correspondiente a las pólizas de seguro, debido a que la póliza “*todorriesgo*” emitida por Seguros Colpatria S.A. y que es la única que obra en el expediente, solamente define que asegura el riesgo ocasionado por incendios y/o rayos, pero no permite determinar su cobertura.

- **Costos de exploración por amortización en áreas improductivas (\$2.152.357.243)**

Confirmó el desconocimiento de costos de exploración por amortizar de \$2.152.357.243 relacionados con el Bloque Guachiría, dado que en los estados financieros con corte a 31 de diciembre de 2006 y 2007, se registraron únicamente costos de explotación y desarrollo y no hay evidencia de realización de costos de exploración por amortizar.

- **Corrección monetaria diferida débito por valor de \$2.451.856.131**

Dijo que la exclusión de los ajustes por inflación objeto de corrección monetaria diferida débito procedía pues el registro contable que efectuó la accionante se ajustó a lo previsto en el artículo 73 del Decreto 2649 de 1993.

3. De las sanciones por inexactitud y por rechazo de pérdidas

- **Sanción por inexactitud**

Precisó que debía imponerse sanción por inexactitud, ya que la demandante incluyó en su denuncia rentística cifras diferentes a las que realmente correspondían, pero, en aplicación del principio de favorabilidad en materia tributaria la redujo al 100%.

- **Sanción por rechazo o disminución de pérdidas**

Aseguró que se configuró la conducta punible que da lugar a la imposición de la sanción del artículo 647-1 del Estatuto Tributario debido a que se acreditó que la compañía disminuyó su carga tributaria al solicitar costos y deducciones mayores a los que realmente tenía derecho y descontó de la base de cálculo de la renta presuntiva bienes que no estaban ligados a procesos improductivos.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante** apeló con fundamento en los siguientes argumentos:²⁰

²⁰ Folios 410 a 421 vto. del c.p.



De la procedencia de los costos de ventas y deducciones

1) Costos por la cesión del contrato del Bloque Carbonera

a. Indebida valoración probatoria de los costos de venta del bloque Carbonera

Aclaró que en el cuadro resumen contenido de la respuesta del 4 de junio de 2012, única prueba que valoró el *a quo*, se incluyeron por error inversiones en los pozos Puma-1 y Guariquíes del contrato suscrito con Ramshorn por \$12.273.217.265, error que se corrigió posteriormente.

Entonces a juicio de la actora es claro que dicha suma incluía otras inversiones, principalmente en el pozo infructuoso Puma-1 que no es objeto de cuestionamiento según lo reconoció la DIAN en la resolución del recurso de reconsideración.

Indicó que el error se explicó con suficiencia en sede administrativa y con el escrito de demanda se aportó un certificado de contador público en el que se precisó que los centros de costo se identificaban con la sigla “AFE”. Este junto al certificado del revisor fiscal muestran que en el AFE 0617025 correspondiente al Pozo Puma-1 se registraron \$12.273.109.125 y que la suma de \$108.104 alude al Pozo Guariquíes.

Asimismo, dijo que el certificado de la Agencia Nacional de Hidrocarburos –ANH- de 15 de julio de 2014 anexo a la demanda, consagra que el contrato Carbonera inició la primera fase el 28 de diciembre de 2005 y culminó el 27 de abril de 2007, tiempo en el cual la actora invirtió \$2.385.545.430. Sostuvo que, en este caso solo se valoró el cuadro resumen de la respuesta del 4 de junio de 2012, aun cuando las decisiones de la administración y de los jueces deben fundarse en todas las pruebas que obren en el expediente.

b. Indebida interpretación de la figura de transacción

Manifestó que el *a quo* erró al considerar que el contrato que celebró la actora con Well Logging fue una transacción, como un medio para extinguir las obligaciones, pues resulta claro que la palabra “transacción” expresaba “trato, convenio, negocio”, en este caso a la cesión de obligaciones, derechos y participación que la demandante poseía sobre el Bloque Carbonera.

c. Costos por inversiones en sísmica dentro del Bloque Carbonera

Manifiesta que el Tribunal no entendió el problema jurídico correspondiente al cargo de inversiones en sísmica en el Bloque Carbonera, pues no se pronunció frente al fundamento de la DIAN para su rechazo, que consistió que estaban atados a una inversión que no generó ingresos.

Explica que el contrato Carbonera se cedió a valor cero -\$0- porque si la demandante lo hubiese ejecutado por los 30 años de su duración, la pérdida estimada habría sido de \$881.000.000. Aclara que la norma no prohíbe tomar deducciones que se dirigieron a proyectos infructuosos, lo que prevé es que la erogación tenga relación con la actividad productora de renta.



2) Deducciones relacionadas a la cesión del Prospecto Guariqués

Señaló que comparte la posición de la sentencia apelada respecto al monto de las deducciones del Pozo Guariqués que se limitó a \$19.223.916.882. Coincide también en que del contrato y los documentos aportados no se infiere que la cesión de este pozo generó pérdidas por dicho valor a la actora, pues en efecto no las generó como indebidamente lo interpretó el *a quo*. Esta realizó inversiones que resultaron infructuosas, las cuales debió amortizar conforme al tratamiento fiscal correspondiente.

Destacó que es tan claro que la sociedad no recuperó las inversiones que efectuó en el Pozo Guariqués que ese fue el motivo de la administración para rechazar la deducción de las inversiones incurridas hasta el momento de la cesión. Precisó que la cesión se dio por razones meramente comerciales, para evitar mayores pérdidas.

Argumentó que la posición de la accionada es contradictoria, pues aceptó la amortización de inversiones en los pozos infructuosos Puma-1 y Zeus, pero las del Pozo Guariqués las rechaza por existir una cesión a valor \$0.

Insistió en que la norma no prohíbe tomar deducciones que se dirigieron a proyectos infructuosos y que además, en este caso sí hubo un ingreso asociado a este pozo en la suma de \$312.614.609 fruto de las pruebas extensas.

Del cálculo de la renta presuntiva

1. Materiales en proyectos de construcción (tuberías)

Alegó que el único motivo del Tribunal para confirmar el rechazo del valor de las tuberías que se adquirieron para los pozos exploratorios de los contratos Guachiría, Gaviotas y CRC-2004-01 por \$3.253.654.904, fue la fecha de expedición de las facturas, aunque el fundamento de la administración fue que este se registró en la cuenta 145505-*Inventarios* que no permite identificar el proyecto asociado.

Expuso que el fisco formuló el argumento de las fechas de las facturas en la resolución del recurso de reconsideración, fuera de la etapa procesal pertinente, por lo que no debe valorarse. Puntualizó que el valor de los materiales se contabilizó en 2006 y en ese año se incluyó en las notas a los estados financieros.

Sostuvo que dado que las facturas están fechadas en 2007 la sociedad no podía registrar en cuenta los materiales asociados a proyectos en período improductivo y tampoco tenerlos registrados en cuenta dentro del patrimonio en el año 2006 para excluirlos.

2. Cargos diferidos

Explicó que todos los contratos de los proyectos en los que actuó como operadora contenían una cláusula que la obligaba a suscribir pólizas de seguro y como todos esos proyectos estaban en fase exploratoria, se deduce que eran empresas en período improductivo para el 2007, así que, podían restarse de la base de la renta presuntiva.



3. Costos de exploración por amortizar en áreas improductivas

Alegó una violación de la confianza legítima y indicó que la demandada la indujo a error con su inseguridad en la correcta forma de registrar contablemente los costos de exploración por amortizar en áreas improductivas, lo que de paso vulneró su derecho de defensa, al no tener claridad de los argumentos frente a los que debía plantear su defensa.

4. Inversiones improductivas

Indicó que si bien en la sentencia apelada se reconoció la exclusión de \$19.223.916.882 relacionados a empresas en periodo improductivo, omitió incluir \$8.224.060.101 que corresponden al Pozo Zeus y Generales que como se demostró también se consideran como bienes asociados a empresas en período improductivo.

De las sanciones por inexactitud y por rechazo de pérdidas propuestas

Advirtió que las sanciones por inexactitud y por disminución de pérdidas no proceden, pues nunca estuvo en discusión la realidad de los pagos efectuados por la actora, relacionados con los contratos Carbonera y Guariquíes, sino que el debate se centró en que estas no tenían un ingreso asociado, requisito no contenido en la norma tributaria²¹.

De modo que, no existe hecho sancionable pues los costos y deducciones declarados en el año 2007 son completos y verdaderos y la DIAN nunca cuestionó su veracidad. Solicitó que de aceptarse la procedencia de la sanción por inexactitud, se estime que hubo una diferencia de criterios pues la actora actuó plenamente convencida de aplicar correctamente las normas desde el punto de vista fiscal, contable y económico.

Por su parte la **DIAN** indicó²²:

1. Rechazo de otras deducciones en la suma de \$27.447.977.000

Discrepó del *a quo* en cuanto a que el valor contabilizado por el prospecto Guariquíes es de \$19.223.916.882 y no \$27.447.976.983, pues a su juicio las pruebas que obran en el expediente ostentan que el valor registrado y solicitado como deducción por la pérdida en la cesión gratuita, fue el indicado por la DIAN.

Adicionalmente, dijo que no hay prueba de que durante el tiempo que la actora fue titular de la inversión incurrió en costos y/o deducciones que le hayan ocasionado la debatida pérdida fiscal y tampoco que la inversión iba a pérdida.

Puntualizó pese a que la demandante se allanó en la respuesta del requerimiento especial a ingresos provenientes del pozo Guariquíes por valor de \$312.615.000, el ingreso no es proporcional a la erogación que se cuestiona.

²¹ Sentencia del 26 de julio de 2008. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 15410. C.P. Héctor Romero Díaz.

²² Folios 392 a 409 vto. del c.p.



Insistió en que Ramshorn como cesionario era quien poseía el derecho de descontar de los ingresos en períodos futuros, los costos y deducciones asociados a la etapa exploratoria.

2. Sobre la disminución de la renta presuntiva

- **Proyectos en etapa exploratoria: Construcciones en curso (\$5.058.780.678)**

Advirtió que el Pozo Gaviotas 1 se taponó y abandonó el 5 de julio de 2006, por tanto, no puede siquiera considerarse que estuviera vinculado a una empresa en período improductivo, pues por tratarse de un pozo seco la demandante debió registrar el diferido para amortizarlo posteriormente con un crédito a la cuenta 150825-*Construcciones en curso* y un débito a la cuenta 1715-*Costos de exploración por amortizar*.

- **Inversiones improductivas por valor de \$27.447.977.000**

Recalcó que en el año 2006 la accionante retiró contablemente de su patrimonio la suma de \$27.447.977.000 correspondiente al proyecto Guariquíes para trasladarla a la cuenta de gastos no operacionales por venta de inversiones. Posteriormente, con la solicitud de corrección que elevó el 13 de abril de 2010 de su denuncia rentística del año gravable 2006, reversó este registro contable.

De este modo, no puede aceptarse que la contribuyente detraiga este valor de la base de la renta presuntiva, ya que a 31 de diciembre de 2006 ya no hacía parte de su patrimonio y por tanto, no es posible volverlo a restar.

- **Corrección monetaria diferida débito por valor de \$2.451.856.131**

Coincidió con el *a quo* en que la norma no se refiere a que los bienes individualmente considerados sean improductivos, sino que deben estar relacionados con empresas en período improductivo, los que en el caso de la industria petrolera se entienden como el bloque, proyecto o contrato y no a los pozos individualmente considerados.

Sin embargo, reiteró que el efecto del ajuste por inflación de los activos vinculados a empresas en período improductivo ya se reconoció como un mayor valor de la cuenta 1508 ajuste que disminuye el patrimonio de 2006, el cual sirve de base para calcular la renta presuntiva. De modo que no puede restarse la corrección monetaria diferida débito registrada en la cuenta 1730, pues corresponde al ajuste por inflación sobre el patrimonio correspondiente al activo improductivo.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** ratificó de manera sucinta lo dicho en la demanda y en el recurso de apelación²³.

²³ Folios 452 a 490 del c.p.



Por su parte la **DIAN**, reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda y en el recurso de apelación²⁴.

El **Ministerio Público** representado por el procurador sexto delegado ante el Consejo de Estado solicitó confirmar la sentencia de primera instancia al compartir los argumentos expuestos por el Tribunal. Sin embargo, consideró necesario aplicar el principio de favorabilidad en materia tributaria²⁵.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos de los recursos de apelación interpuestos por las partes demandante y demandada, le corresponde a la Sala determinar i) si son procedentes los costos asociados al contrato Carbonera y en qué cuantía, ii) si las deducciones por pérdida en la cesión del prospecto Guariquíes proceden y en qué cuantía, iii) si los bienes que se restaron de la base de cálculo de la renta presuntiva cumplen con el requisito de estar asociados a empresas en período improductivo y en consecuencia, iii) si las sanciones por inexactitud y por disminución de pérdidas se ajustan a derecho.

Tratamiento fiscal de los costos y las deducciones en el sector petrolero

Para resolver el caso en discusión, la Sala reiterará lo resuelto en sentencia del 22 de abril de 2021 cuya situación fáctica es similar a la actual²⁶:

“[L]a técnica contable establecida en el Decreto 2649 de 1993 hace que las inversiones amortizables en la etapa de exploración de hidrocarburos sean registradas contablemente como activos diferidos, los cuales son susceptibles de incrementar el patrimonio de los contribuyentes. En consecuencia, le son aplicables lo establecido en el artículo 142 del Estatuto Tributario.

En el presente caso, las partes se encuentran de acuerdo en que las erogaciones realizadas fueron en estudios de sísmica, geología y geofísica en etapa de exploración de hidrocarburos. La Sala aclara, que dichas inversiones se deben registrar como activos diferidos en concordancia con el artículo 67 del Decreto 2649 de 1993, el cual enuncia lo siguiente:

“ARTICULO 67. ACTIVOS DIFERIDOS. Deben reconocerse como activos diferidos los recursos, distintos de los regulados en los artículos anteriores, que correspondan a: [...]

2. Cargos diferidos, que representan bienes o servicios recibidos de los cuales se espera obtener beneficios económicos en otros períodos. Se deben registrar como cargos diferidos los costos incurridos durante las etapas de organización, construcción, instalación, montaje y puesta en marcha. Las sumas incurridas en investigación y desarrollo pueden registrarse como cargos diferidos únicamente cuando el producto o proceso objeto del proyecto cumple los siguientes requisitos: [...]” (subraya la Sala)

²⁴ Folios 436 a 451 vto. del c.p.

²⁵ Folios 491 a 494 del c.p.

²⁶ Sentencia del 22 de abril de 2021. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 24965, C.P. Milton Chaves García. Reiterado en: Sentencia del 5 agosto de 2021. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 25034, C.P. Milton Chaves García.



La norma transcrita ordenaba que contablemente debían registrarse como activos diferidos los bienes y servicios de los cuales se esperaban beneficios económicos en periodos futuros, por lo que no establecía de forma obligatoria que existieran ganancias a futuro como lo advierte la demandante, sino que se encontraba supeditado a que existiera tanto ganancias como pérdidas. De esta manera el Decreto 2650 de 1993 en el que se determinaba la dinámica de las cuentas contables, ordenaba lo siguiente:

“ [...]”

| CLASE | GRUPO | CUENTA |
|--------------|--------------|--|
| 1. ACTIVO | 17 DIFERIDOS | 1715 COSTOS DE EXPLORACION POR AMORTIZAR |

DESCRIPCION

Registra el valor de los costos incurridos, en desarrollo de trabajos exploratorios no exitosos o no comerciales y que por su condición de inexplotables son susceptibles de amortización.

Esta cuenta es de uso exclusivo de los entes económicos que desarrollan actividades de exploración y explotación de hidrocarburos.

DINAMICA

| DEBITOS | CREDITOS |
|--|--|
| a. Por el valor del traslado de la subcuenta 150825 Proyectos de exploración, una vez determinada su <u>potencial de existencias o inexistencias petroleras.</u> | a. Por la venta o cesión del activo. |
| b. Por el valor del costo total de perforación que técnicamente se define como <u>seco, por no encontrarse existencia de crudo suficiente para extraer.</u> | b. Por el cruce con la subcuenta 179805 Costos de Exploración por Amortizar, al culminar la amortización respectiva. |
| c. Por el valor del costo de perforación en pozos que, aunque se compruebe existencias, comercialmente no son explotables por su calidad, dificultad para explotarlo o cantidad. | |
| d. Por el valor del ajuste por inflación | |

| CLASE | GRUPO | CUENTA |
|--------------|--------------|---|
| 1. ACTIVO | 17 DIFERIDOS | 1720 COSTOS DE EXPLOTACION Y DESARROLLO |

DESCRIPCION

Registra el valor de los costos incurridos en la perforación de pozos de desarrollo y que son susceptibles de amortizar, tales como costos de mano de obra, servicios de registros, cementaciones, inspecciones, despejes de terreno, construcción de vías de acceso al pozo productor, entre otros.

Esta cuenta es de uso exclusivo de los entes económicos que desarrollan actividades de exploración y explotación de hidrocarburos.



DINAMICA

| DEBITOS | CREDITOS |
|---|---|
| a. <i>Por el valor de los costos transferidos de las subcuentas 150825 y 150830, según el caso, susceptibles de <u>ser amortizados en períodos futuros, una vez construida la perforación del pozo.</u></i> | a. <i>Por la venta o cesión del activo.</i> |
| b. <i>Por el valor de los ajustes por inflación.</i> | b. <i>Por el cruce con la subcuenta 179810, al culminar la amortización respectiva.</i> |

[...]" (Subraya la Sala)

En este orden de ideas, la técnica contable de forma específica ordenaba el registro del valor de las inversiones en estudio de exploración de hidrocarburos en la cuenta de activos diferidos o cargos diferidos sin tener relevancia el éxito o no de la actividad, por lo que no es procedente deducir el gasto total como lo hizo la actora.

[...]

[L]a deducción por amortización de inversiones establecida en los artículos 142 y 143 del Estatuto Tributario es aplicable para las erogaciones de exploración de hidrocarburos realizado por la actora, debido a que los mencionados artículos junto con el artículo 69 del del Decreto 187 de 1975 obliga a que la deducción del gasto se realice de forma gradual. Adicionalmente, es necesario que se registren como un activo diferido en materia contable, por lo que los artículos enunciados del Estatuto Tributario son aplicables como norma especial sobre el artículo 107 de dicho estatuto." (Subrayado propio del texto)

De acuerdo con el criterio expuesto, para el año gravable 2007 la técnica contable preveía específicamente que las inversiones para la exploración de hidrocarburos debían registrarse en las cuentas de activos diferidos o de cargos diferidos, sin que para el efecto resulte relevante el éxito o infructuosidad de la actividad.

Así, conforme lo disponen los artículos 142 y 143 del Estatuto Tributario y 69 del Decreto 187 de 1975, no está permitido solicitar la totalidad de las erogaciones en etapa exploratoria en el periodo gravable en que se efectúan, sino que su imputación debe ser gradual. También debe extractarse que los artículos 142 y 143 del Estatuto Tributario, por ser norma especial, tienen aplicación preferencial sobre el artículo 107 *ibídem*, norma que da las pautas generales para la procedencia de costos y gastos.

- Procedencia de los costos asociados a la cesión del Bloque Carbonera

En el caso bajo estudio, la demandante cedió a título gratuito y de forma irrevocable, la totalidad de su participación en el contrato Carbonera a la sociedad Well Logging Ltda., a través de un contrato de transacción suscrito por las partes el 19 de abril de 2007²⁷. Respecto de este hecho económico, la actora solicitó en su denuncia rentístico de 2007 costos de ventas imputables a la cesión del proyecto Carbonera.

²⁷ Folios 345 a 347 del c.a.2.



En primer lugar, la Sala confirma que el contrato suscrito entre las partes sí corresponde a un contrato de transacción y no a la cesión de derechos de participación en el proyecto Carbonera a título gratuito como lo alega en la apelación la demandante, pues es la conclusión lógica a la que se arriba con la lectura del texto del contrato, el cual dice así²⁸:

“CONTRATO DE TRANSACCIÓN

*Este documento se suscribe entre las siguientes compañías: (i) **SOLANA PETROLEUM EXPLORATION COLOMBIA LTD** (en adelante “**SOLANA**”), debidamente representada por el señor Jorge Luis Chalela Mantilla, identificado como aparece al pie de su firma; y (ii) **WELL LOGGING LTDA** (en adelante “**WELL LOGGING**”), debidamente representada por la señora Maria Diofith Guerrero identificada como aparece al pie de su firma, previas las siguientes*

CONSIDERACIONES

[...]

CUARTA: *Que SOLANA y WELL LOGGING (quien cuenta con plena aprobación escrita de y (sic) C&C para estos efectos) han llegado a un acuerdo final de transacción con base en los artículos 2649 y ss del Código Civil Colombiano, bajo el cual se estipula la cesión de toda la participación de SOLANA en el Proyecto Carbonera a favor de WELL LOGGING LTDA y la extinción de todas las obligaciones contractuales a cargo de SOLANA bajo el Acuerdo de Participación suscrito entre ellas, así como bajo el Acuerdo de Operación Conjunta [...]* (Subraya la Sala)

De lo anterior se desprende que debido a que las partes aseguran que su contrato se suscribió bajo el amparo de los artículos 2649 y siguientes del Código Civil y estos regulan los contratos de transacción, es claro que estamos frente a un contrato de transacción y no, que esta expresión se haya usado simplemente para referirse al pacto o negocio entre las partes.

En ese sentido, es de señalar que debido a que Petrolífera mediante el contrato de transacción cedió a Well Logging la totalidad de su participación en el Bloque Carbonera y con esto a su vez transó toda obligación contractual que se este acuerdo de participación se derivara, el proyecto no podía reputarse como propio y bajo dicha consideración, era Well Logging quien poseía el derecho de descontar las erogaciones en que hubiese incurrido la demandante a la fecha de suscripción del señalado contrato. Por tanto, se mantiene el rechazo efectuado por el fisco.

Sin embargo, debe estudiarse si el rechazo corresponde a la suma de \$14.658.762.695 o debe limitarse a \$2.385.545.430, pues la actora alega una indebida valoración probatoria por parte del *a quo*.

La Sala observa que en el documento “*Determinación de la Renta Ordinaria a nivel Cuenta PUC*” el renglón 49 está constituido entre otras partidas, por la cuenta 611514-*Costos áreas exploratorias* por un valor contable y fiscal de \$22.801.790.342 que, según comunicación del 4 de junio de 2012 suscrita por el director de impuestos de

²⁸ Folios 345 a 347 del c.a.2.



la compañía, corresponde al castigo del pozo seco Gaviotas 1 (\$8.143.027648) y la cesión del Bloque Carbonera (\$14.658.762.695)²⁹.

No obstante lo anterior, la actora señaló que en ese comunicado cometió un error y que realmente los costos asociados a la cesión del Bloque Carbonera eran de \$2.385.545.430 y el restante (\$12.273.217.265) correspondía a costos relativos a las inversiones efectuadas en el pozo improductivo Puma.

Al respecto la Sala dilucida que en el recurso de reconsideración la demandante aclaró que el código contable que usa la compañía, denominado "ID Cuenta", está compuesto por 26 caracteres discriminados así³⁰:

| ID Cuenta | Descripción | No de Dígitos |
|------------------------|---|---------------|
| Compañía | Identifica la entidad jurídica | 2 |
| AFE | Centro de costo (AFE) que permite identificar el contrato/proyecto y el tipo de inversión realizado | 7 |
| Cuenta Corporativa | Código según el plan de cuentas corporativo (definido por la Casa Matriz de SOLANA) | 5 |
| Sub cuenta corporativa | Código para subcuenta según el plan de cuentas corporativo (definido por la Casa Matriz de SOLANA) | 4 |
| Cuenta PUC | Estructura contable según decretos 2649 y 2650 – Plan único de cuentas para comerciantes | 6 |
| Bill code | Código que determina el porcentaje de participación de la compañía en cada contrato/proyecto | 2 |
| Total Dígitos | | 26 |

Por otra parte, con escrito del 22 de junio de 2012, la actora adjuntó los asientos contables denominados "JOAMANUAL_C-Período 12-Nro. 19" y "JOAMANUAL_C-Período 12-Nro. 21" en los que realizó los siguientes movimientos³¹:

| LHnea | ID Cuenta | DESCRIPCIÓN DE CUENTA | /Descripciyr | Débito | Crédito | Estátus | Conv Info |
|-------------------------------------|---------------------------------|-----------------------------|-------------------------|--------------------------|--------------------------|---------|------------|
| 1 | 03-0617025-15081-1101-150825-40 | SISMICA | /Cancelaciyn Pozo secos | 0,00 | 151.825,00 | Valid | 12/31/2007 |
| 2 | 03-0617025-15081-1830-150825-40 | SISMICA | /Cancelaciyn Pozo secos | 0,00 | 3.944.000,00 | Valid | 12/31/2007 |
| 3 | 03-0617025-15082-2109-150825-40 | PERFORACION | /Cancelaciyn Pozo | 0,00 | 540.654.673,00 | Valid | 12/31/2007 |
| 4 | 03-0617025-15082-2190-150825-40 | PERFORACION | /Cancelaciyn Pozo | 0,00 | 6.599.876.146,00 | Valid | 12/31/2007 |
| 5 | 03-0617025-15082-2215-150825-40 | PERFORACION | /Cancelaciyn Pozo | 0,00 | 73.646.427,00 | Valid | 12/31/2007 |
| 6 | 03-0617025-15082-2217-150825-40 | PERFORACION | /Cancelaciyn Pozo | 0,00 | 10.276.594,00 | Valid | 12/31/2007 |
| 7 | 03-0617025-15082-2405-150825-40 | PERFORACION | /Cancelaciyn Pozo | 0,00 | 25.502.425,00 | Valid | 12/31/2007 |
| 8 | 03-0617025-15082-2510-150825-40 | PERFORACION | /Cancelaciyn Pozo | 0,00 | 21.828.427,00 | Valid | 12/31/2007 |
| 9 | 03-0617025-15082-2610-150825-40 | PERFORACION | /Cancelaciyn Pozo | 0,00 | 4.932.026.479,00 | Valid | 12/31/2007 |
| 10 | 03-0617025-15082-2830-150825-40 | PERFORACION | /Cancelaciyn Pozo | 0,00 | 1.908.334,00 | Valid | 12/31/2007 |
| 11 | 03-0617025-15082-2880-150825-40 | PERFORACION | /Cancelaciyn Pozo | 0,00 | 63.293.795,00 | Valid | 12/31/2007 |
| 12 | 03-6017000-51101-0000-531005-00 | PERDIDA VTA. DE INVERSIONES | /Cancelaciyn | 12.273.109.125,00 | 0,00 | Valid | 12/31/2007 |
| 13 | 03-0617045-15081-1830-150825-00 | SISMICA | /Cancelaciyn Pozo secos | 0,00 | 108.140,00 | Valid | 12/31/2007 |
| 14 | 03-6017000-51101-0000-531005-00 | PERDIDA VTA. DE INVERSIONES | /Cancelaciyn | 108.140,00 | 0,00 | Valid | 12/31/2007 |
| Total de la ingreso del lote | | | | 12.273.217.265,00 | 12.273.217.265,00 | | |
| Total de controles del lote | | | | 12.273.217.265,00 | 12.273.217.265,00 | | |
| Diferencias en los lotes | | | | 0,00 | 0,00 | | |

²⁹ Folios 106 del c.a.1. y 295 del c.a.2.

³⁰ Folios 965 del c.a.5. y 155 del c.p.

³¹ Folios 738 y 740 del c.a.4.



Radicado: 25000-23-37-000-2014-00947-01 (23327)
Demandante: Petrolifera Petroleum (Colombia) Limited
FALLO

| LHnea | ID Cuenta | DESCRIPCIÓN DE CUENTA | / Descripciyr | Débito | Crédito | Estátus | Conv Info |
|-------------------------------------|---------------------------------|-----------------------------|-------------------|-------------------|-------------------|---------|------------|
| 1 | 03-0613013-15082-2990-150825-00 | PERFORACION | /BLOQUE GAVIOTAS | 0,00 | 3.552.375.460,00 | Valid | 12/31/2007 |
| 2 | 03-0613016-15082-2990-150825-00 | PERFORACION | /BLOQUE BELGICA | 0,00 | 58.862.355,00 | Valid | 12/31/2007 |
| 3 | 03-0613018-15082-2990-150825-00 | PERFORACION | /POZOBEVEA 1 | 0,00 | 3.986.071.841,00 | Valid | 12/31/2007 |
| 4 | 03-0613025-15082-2990-150825-00 | PERFORACION | /SISMICA 2D | 0,00 | 3.878.865,00 | Valid | 12/31/2007 |
| 5 | 03-0613035-15082-2990-150825-00 | PERFORACION | /POZO GAVIOTAS -1 | 0,00 | 38.149.127,00 | Valid | 12/31/2007 |
| 6 | 03-0614114-15082-2990-150825-00 | PERFORACION | /PRODUCCION | 540.695.393,00 | 0,00 | Valid | 12/31/2007 |
| 7 | 03-0615075-15082-2990-150825-00 | PERFORACION | /BLOQUE | 0,00 | 2.317.961.366,00 | Valid | 12/31/2007 |
| 8 | 03-0615076-15082-2990-150825-00 | PERFORACION | /CERRO GORDO -1 | 0,00 | 67.584.064,00 | Valid | 12/31/2007 |
| 9 | 03-6013000-51101-0000-531005-00 | PERDIDA VTA. DE INVERSIONES | /Canc. Pozos | 7.639.337.648,00 | 0,00 | Valid | 12/31/2007 |
| 10 | 03-6014001-51101-0000-531005-00 | PERDIDA VTA. DE INVERSIONES | /Canc. Pozos | 0,00 | 540.695.393,00 | Valid | 12/31/2007 |
| 11 | 03-6015001-51101-0000-531005-00 | PERDIDA VTA. DE INVERSIONES | /Canc. Pozos | 2.385.545.430,00 | 0,00 | Valid | 12/31/2007 |
| Total de la ingreso del lote | | | | 10.565.578.471,00 | 10.565.578.471,00 | | |
| Total de controles del lote | | | | 10.565.578.471,00 | 10.565.578.471,00 | | |
| Diferencias en los lotes | | | | 0,00 | 0,00 | | |

(Subraya la Sala)

También se destaca que el certificado del revisor fiscal de la compañía de 21 de mayo de 2013, adjunto al recurso de reconsideración, da cuenta “Que según los registros contables efectuados mediante comprobante de diciembre del año 2007 denominado JOAMANUAL_C_12-21 se efectuó la amortización o castigo llevando al Estado de Resultados la inversión infructuosa del proyecto Carbonera, identificado con los AFES (Authorization for Expenditure) Números 0615075 y 0615076 [...]”³².

Además, en el “Anexo G” de la demanda hay dos pantallazos del sistema contable de la compañía en los que se aprecia que el AFE 0615075 corresponde al “Bloque Carbonera Seismic”, el AFE 0615076 corresponde a “Cerro Gordo -1 {Carbonera}”, el AFE 06517025 atañe al Pozo Puma y el AFE 0617045 al pozo Guariquíes³³.

En ese orden de ideas, la Sala encuentra acreditado que el monto discutido debe limitarse a \$2.385.545.430, pues en el asiento contable “JOAMANUAL_C-Período 12-Nro. 21” del 31 de diciembre de 2007, las líneas 7, 8 y 11 muestran que los centros de costos del bloque Carbonera se afectaron con dos créditos a la cuenta 150825-Proyectos de exploración que suman el valor enunciado, y su contrapartida a la cuenta 531005 como un mayor valor de la pérdida en venta de inversiones.

Por otra parte, en el asiento contable “JOAMANUAL_C Período 12-Nro. 19” se evidencia que la suma de \$12.273.109.125 afectó el AFE 0617025 del Pozo Puma y el monto restante de \$108.140, alude a gastos de sísmica en el Pozo Guariquíes con AFE 0617045.

De modo que la Sala concluye que a pesar de que la contribuyente en el escrito del 4 de junio de 2012 cometió un error, en el recurso de reconsideración lo rectificó y aportó tanto en sede administrativa como judicial las pruebas pertinentes para demostrar que el valor correcto era \$2.385.545.430. Prospera parcialmente el cargo.

- Deduciones relacionadas a la cesión del Prospecto Guariquíes

En lo que concierne a las deducciones imputables a la cesión del Prospecto Guariquíes se discute si la cesión se efectuó o no a título gratuito, el monto de la

³² Folios 1008, 1009 y 1043 del c.a.5.

³³ Folios 158 y 159 del c.p.



deducción y si era procedente o no. Para determinar lo anterior, resulta necesario hacer un recuento de los hechos que se dieron en relación con este proyecto.

El 24 de mayo de 2004 Ramshorn y Ecopetrol celebraron el contrato de riesgo compartido CRC-2004-01 que comprendía los prospectos Zeus, Guariquíes, Guayabillas, Álamo y Puma.

Mediante documento denominado “*Convenio de Cesión Parcial de Intereses, Derechos y Obligaciones en el Contrato de Riesgo Compartido CRC-2004-01*” de 23 de mayo de 2006, Ramshorn cedió a la actora: i) el 96% de los costos que le correspondían por concepto de trabajos de exploración respecto del Prospecto Guariquíes, ii) el 75% de los derechos, intereses y obligaciones de Ramshorn en la operación conjunta respecto del Prospecto Guariquíes y, iii) el 75% de su participación en la producción del Campo Comercial Guariquíes³⁴.

El 1 de diciembre de 2006 la accionante suscribió contrato con Ramshorn para cederle los “*intereses, derechos y obligaciones*” que poseía sobre el prospecto Guariquíes, cesión que fue aprobada por Ecopetrol el 28 de junio de 2007³⁵.

Producto de esta cesión, Ramshorn pagó a la actora la suma de \$299.328.489 como participación de la venta de crudo del pozo Guariquíes I (\$312.614.609 menos la retención en la fuente del 3,5% por valor de \$10.941.511 y la retención del impuesto de timbre del 0,75% por valor de \$2.344.609)³⁶.

De acuerdo con lo hasta aquí expuesto, se concluye que la DIAN se equivoca cuando asegura que se trató de una cesión a título gratuito, pues de hecho la demandante en respuesta al requerimiento especial, presentó una declaración de corrección el 26 de septiembre de 2012 en la que incluyó este valor como ingreso bruto operacional³⁷.

En cuanto al monto discutido la Sala observa que la demandante mediante los documentos P047, P177 y P178 efectuó los siguientes movimientos contables para reflejar el retiro de su participación en el prospecto Guariquíes³⁸:

RETIRO DE PARTICIPACIÓN GUARIQUÍES-CONSTRUCCIONES EN CURSO

| FECHA | POZO | AFE | CUENTA | DÉBITO | CRÉDITO |
|------------|----------------|----------------------|--------|---------------|---------------|
| 31/12/2006 | Guariquíes III | 7056 | 150825 | | 21.578.508 |
| | Guariquíes III | 7056 | 150825 | | 657.333 |
| | Guariquíes III | 7056 | 150825 | | 1.230.060.629 |
| | Guariquíes III | 7056 | 150825 | | 21.383.242 |
| | Guariquíes III | 7056 | 150825 | | 100.800.419 |
| | Guariquíes III | 7056 | 531005 | 1.374.480.131 | |
| | | Sumas iguales | | 1.374.480.131 | 1.374.480.131 |

³⁴ Folio 45 del c.a.1.

³⁵ Folios 44 a 52 del c.a.1. y folios 714 a 722 del c.a.4.

³⁶ Folios 697 a 704 del c.a.4.

³⁷ Folio 869 del c.a.5.

³⁸ Folios 311, 322, 323, 325 y 326 del c.a.2.



Radicado: 25000-23-37-000-2014-00947-01 (23327)
Demandante: Petrolifera Petroleum (Colombia) Limited
FALLO

| FECHA | POZO | AFE | CUENTA | DÉBITO | CRÉDITO |
|------------|------------|------|----------------------|----------------|----------------|
| 31/12/2006 | Guariquíes | 7045 | 150825 | | 4.936.648 |
| | Guariquíes | 7045 | 150825 | | 259.680 |
| | Guariquíes | 7045 | 150825 | | 487.340 |
| | Guariquíes | 7045 | 150825 | | 13.714.693.861 |
| | Guariquíes | 7045 | 150825 | | 1.281.093.167 |
| | Guariquíes | 7045 | 150825 | | 17.895.480 |
| | Guariquíes | 7045 | 150825 | | 2.692.276 |
| | Guariquíes | 7045 | 150825 | | 1.123.143.522 |
| | Guariquíes | 7045 | 150825 | | 120.031.332 |
| | Guariquíes | 7045 | 150825 | | 37.170 |
| | Guariquíes | 7045 | 150825 | | 1.487.790.279 |
| | Guariquíes | 7045 | 150825 | | 12.752.934 |
| | Guariquíes | 7045 | 150825 | | 28.694.743 |
| | Guariquíes | 7045 | 150825 | | 54.928.319 |
| | | | 531005 | 17.849.436.751 | |
| | | | Sumas iguales | 17.849.436.751 | 17.849.436.751 |

RETIRO DE PARTICIPACIÓN RAMSHORN-AJUSTES POR INFLACIÓN

| FECHA | POZO | AFE | CUENTA | DÉBITO | CRÉDITO |
|------------|----------------|------|----------------------|---------------|---------------|
| 31/12/2006 | Puma | 7025 | 15082599 | | 477.887.207 |
| | Zeus | 7035 | 15082599 | | 427.727.189 |
| | Guariquíes | 7045 | 15082599 | | 748.458.770 |
| | Guariquíes III | 7056 | 15082599 | | 9.570.580 |
| | | | 531005 | 1.663.643.746 | |
| | | | Sumas iguales | 1.663.643.746 | 1.663.643.746 |

Estos documentos acreditan que la cuenta 1508-*Construcciones en curso* en los centros de costos correspondientes al prospecto Guariquíes, se acreditó por un total de \$19.981.946.000 (incluidos los ajustes por inflación), valor que se llevó a la cuenta 5310-*Pérdida en venta y retiro de bienes*.

Además, el revisor fiscal de la compañía el 21 de mayo de 2013 certificó que de conformidad con los documentos previamente citados, los costos de exploración trasladados al estado de resultados correspondientes al Campo Guariquíes sumaban un total de \$19.223.916.882 (sin incluir los ajustes por inflación)³⁹.

De este modo, las pruebas que obran en el expediente permiten arribar a la conclusión del Tribunal de que el monto objeto de cuestionamiento por parte de la entidad demandada debe limitarse a \$19.223.916.882.

Ahora bien, la demandante en el escrito de apelación afirma que el *a quo* interpretó erróneamente este cargo, pues no se trata de una pérdida de inversiones con ocasión a la cesión del proyecto, sino de inversiones que resultaron infructuosas y por tanto, son amortizables de conformidad con el artículo 143 del Estatuto Tributario.

³⁹ Folio 1009 del c.a.5.



En ese sentido, resulta pertinente traer a colación lo expresado por la Sala en un caso similar⁴⁰:

“El artículo 143 del Estatuto Tributario determinaba:

“Cuando las inversiones realizadas en exploración resulten infructuosas, su monto podrá ser amortizado en el año que se determina tal condición y en todo caso a más tardar dentro de los dos años siguientes. (Subraya la Sala)

De la mencionada norma se puede inferir de su tenor literal, que estas inversiones pueden ser amortizadas en el mismo año, o a más tardar en los dos años siguientes, en el que se determine y pruebe que la inversión realizada en una mina o yacimiento resulta infructuosa.

En cuanto al método de interpretación de las normas el artículo 28 del Código Civil ordena que las palabras de la ley se deben interpretar en su sentido natural y obvio, por lo que de acuerdo con el Diccionario de la Real Academia Española, definió la palabra infructuoso, de acuerdo con lo siguiente:

“Infructuoso: Ineficaz o inútil para algún fin”

De acuerdo con las definiciones enunciadas, la aplicación de la deducción por amortización de inversiones se encuentra supeditada al momento en que se determine que la inversión sea ineficaz o inútil.

[...] De acuerdo con las pruebas enunciadas, la Sala advierte que la misma demandante mediante las renunciaciones de los contratos de asociación en el año 2004 determinó que su inversión fue infructuosa, ya que de forma unilateral manifestó que no deseaba continuar con el proyecto de exploración y explotación de hidrocarburos, por lo que no era posible cumplir con el fin del contrato. El hecho que en el año 2005 y en el año 2012 se hayan expedido las actas de terminación de los contratos de asociación de los bloques Acevedo, Altamizal y Huila Norte no desvirtúa que desde el año 2004 la demandante haya reconocido, que no recibiría beneficios futuros por su inversión.

Si bien es cierto que la apelante aduce que incurrió en gastos en el año 2005, esto no desvirtúa que desde el año 2004 de manera expresa y unilateral renunció a los contratos enunciados previamente, por lo que a partir de esa fecha se considera que la inversión es infructuosa.” (Subraya la Sala)

De acuerdo con la sentencia previamente citada, las erogaciones realizadas en etapa exploratoria que resulten infructuosas, se entiende cumplida dicha condición desde la fecha en que la compañía manifiesta su deseo de no continuar en el proyecto, pues es en ese momento que conoce que no recibirá beneficios futuros por su inversión.

Así, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 143 del Estatuto Tributario, la contribuyente puede amortizar las inversiones infructuosas en el año que se cumple la condición de infructuosidad o a más tardar en los dos años siguientes.

Teniendo en cuenta que la actora suscribió el contrato de cesión con Ramshorn el 1 de diciembre de 2006, se entiende que desde esa fecha la actora conoció de la

⁴⁰ Sentencia del 24 de junio de 2021. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 25215, C.P. Milton Chaves García.



infructuosidad del Prospecto Guariquíes aun cuando Ecopetrol hubiese aprobado la cesión el 28 de junio de 2007, por lo que en el año 2007, la demandante se encontraba dentro del término dispuesto en el artículo 143 del Estatuto Tributario para solicitar la deducción por la amortización de inversiones.

No obstante, como se advirtió en el cargo resuelto anteriormente, la Sala indica que no procedía imputar como gasto la totalidad de estas expensas en el año gravable 2007, sino que estas debían cargarse al activo como un cargo diferido para ser amortizadas gradualmente. En ese orden de ideas, la Sala concluye que debe desestimarse el cargo de apelación propuesto por la demandante.

Del cálculo de la renta presuntiva

La renta presuntiva es una renta líquida especial de carácter exceptivo, pues se debe aplicar cuando la renta ordinaria es inferior al rendimiento mínimo que la misma norma estipula debe tener el patrimonio de un contribuyente. El artículo 188 del Estatuto Tributario, vigente para la época de los hechos, consagraba lo siguiente⁴¹:

“Artículo 188. Base y porcentaje de renta presuntiva. Para efectos del impuesto sobre la renta, se presume que la renta líquida del contribuyente no es inferior al tres y medio por ciento (3.5%) de su patrimonio líquido, en el último día del ejercicio gravable inmediatamente anterior”

Por su parte, el artículo 189 *ibídem* permite a los contribuyentes detraer de la base de cálculo de la renta presuntiva el valor de algunos activos así⁴²:

“Artículo 189. Depuración de la base de cálculo y determinación. Del total del patrimonio líquido del año anterior, que sirve de base para efectuar el cálculo de la renta presuntiva, se podrán restar únicamente los siguientes valores:

[...]

c) El valor patrimonial neto de los bienes vinculados a empresas en período improductivo;

[...]

Al valor inicialmente obtenido de renta presuntiva, se sumará la renta gravable generada por los activos exceptuados y este será el valor de la renta presuntiva que se compare con la renta líquida determinada por el sistema ordinario. [...]
(Subraya la Sala)

La Corte Constitucional en Sentencia C-238 de 1997 declaró la exequibilidad de los artículos previamente citados. Frente a los valores que pueden restarse de la base del cálculo de la renta presuntiva explicó⁴³:

⁴¹ Artículo modificado por el artículo 95 de la Ley 1819 de 2016 y posteriormente por el artículo 90 de la Ley 2010 de 2019.

⁴² El literal d) fue modificado por el artículo 160 de la Ley 1607 de 2012, el artículo 96 de la Ley 1819 de 2016 adicionó el literal g) y el artículo 376 de la Ley 1819 de 2016 derogó la expresión “reajustado fiscalmente” del inciso final.

⁴³ M.P. Vladimiro Naranjo Mesa.



“Como se dijo antes, la Corte no comparte estas apreciaciones referentes a la naturaleza jurídica de la presunción de rentabilidad del capital consagrada en las normas bajo examen. Entiende, en cambio, que las distintas hipótesis contempladas en los artículos 188, 189, 191 y 192 del Estatuto Tributario, en las cuales se permite excluir ciertos bienes de la base a la cual se aplican los porcentajes mínimos de rentabilidad señalados en el artículo 188, no constituyen propiamente pruebas autorizadas por la ley para desvirtuar la presunción, sino simplemente deducciones permitidas en la determinación de la base de cálculo para liquidar la renta presuntiva. Y ello es tan evidente, que lo que en últimas corresponde al contribuyente en estos casos, no es demostrar que no hubo en realidad la renta que la ley presume, sino simplemente indicar que el activo patrimonial se ubica en una de las categorías que la ley autoriza para no contabilizar en la base de cálculo a la que se aplican los porcentajes de rentabilidad presunta, sin que en realidad sea relevante probar el que el activo haya o no producido determinado nivel de renta.”

[...]

La norma en comento se refiere concretamente a la posibilidad de restar del patrimonio líquido, “el valor patrimonial neto de los aportes y acciones poseídos en sociedades nacionales”, “el valor patrimonial neto de los bienes afectados por hechos constitutivos de fuerza mayor o caso fortuito...”, y “el valor patrimonial neto de los bienes vinculados a empresas en período improductivo.”

Por cuanto lo que ha llevado al legislador a consagrar estas excepciones es la consideración de que determinados activos no son rentables, o que su rentabilidad es reducida, o el propósito de evitar una doble tributación o de estimular el mercado de valores, como sucede con la exclusión relativa a los aportes y acciones en sociedades nacionales, no encuentra en ello la Corte ningún motivo de vulneración constitucional. Antes bien, estas excepciones propenden por la construcción de un orden social justo, en armonía con los fines de la carta fundamental.” (Subraya la Sala)

De acuerdo con la sentencia en cita, los activos de que trata el artículo 189 del Estatuto Tributario son deducciones autorizadas por la norma para determinar la base de cálculo de la renta presuntiva, y sobre dichos activos el contribuyente está en la obligación de demostrar que realmente el activo cumple con los requisitos establecidos en la ley para acceder a dicho beneficio, es decir para no hacer parte de este cálculo.

En el caso que ocupa a la Sala, se discute si era procedente o no que el contribuyente disminuyera la base de cálculo de la renta presuntiva a través de la inclusión de bienes vinculados a empresas en periodo improductivo, como lo señala el literal c) del artículo 189 del mismo ordenamiento.

La Sala ha dicho que el concepto de empresa a que se refiere esta norma alude a la definición dada por el artículo 25 del Código de Comercio, entendiéndose como “*toda actividad económica organizada para la producción, transformación, circulación, administración o custodia de bienes, o para la prestación de servicios*” y precisó que no debía confundirse con la definición de sociedad contenida en el artículo 98 del mismo ordenamiento.

Asimismo, indicó que la empresa es la actividad económica que desarrolla una persona natural o jurídica, esto es una sociedad, quienes, en virtud del principio



constitucional de libertad de empresa pueden tener más de una unidad de explotación económica o desarrollar más de una empresa en diversos campos, bajo los límites del bien común⁴⁴.

Por otra parte, esta Sala también ha hecho la distinción entre bienes improductivos y bienes vinculados a empresas en período improductivo así⁴⁵:

“Se consideran bienes en período improductivo aquellos que están en condiciones de ser utilizados, de generar renta, pero que por alguna razón no se dispone de ellos. Situación diferente a la contemplada en el artículo 189 del Estatuto Tributario, que se refiere al período de tiempo en el que la empresa no está en condiciones de generar renta por encontrarse en montaje, en instalación o construcción, o simplemente a improductividad.

Esta Corporación ha señalado que debe entenderse por período improductivo: “el lapso durante el cual el empresario no recibe ingreso alguno por concepto de su “primera enajenación de bienes” o “prestación de servicios”, precisamente por no encontrarse terminada, o lista para ser puesta en operación, la respectiva obra o construcción susceptible de enajenación o de ‘prestar algún servicio, es decir, porque la misma se halla todavía en las fases de prospectación o construcción”
(Subraya la Sala)

Así, es claro que no es el bien el que se debe encontrar en período improductivo, sino que la exigencia de la norma es que dicho activo esté ligado a una empresa que aún no se encuentra en condiciones de generar renta por no encontrarse lista para iniciar su operación, es decir, porque se encuentra en etapa de montaje, instalación, prospección o construcción.

Tratándose de una compañía del sector hidrocarburos, resulta relevante traer a colación las siguientes definiciones dadas por el artículo 6 de la Resolución 18 1495 del 2 de septiembre de 2009 proferida por el Ministerio de Minas y Energías⁴⁶:

“Abandono: Taponamiento y cierre técnico de un pozo, el desmantelamiento de facilidades y equipos de producción y sin perjuicio de las autorizaciones por parte de las autoridades ambientales.

Área Contratada: Superficie y su proyección vertical en el subsuelo identificada, en la cual el contratista está autorizado para efectuar las operaciones de exploración y explotación de hidrocarburos.

Campo: Área en cuyo subsuelo existen uno o más yacimientos.

Exploración: Estudios, trabajos y obras que se ejecutan para determinar la existencia y ubicación de hidrocarburos en el subsuelo.

Pozo: Obra especializada de la ingeniería de petróleos consistente, en un hueco perforado a través del subsuelo, con el objeto de conducir los fluidos de un yacimiento a superficie. Se diferencia de las obras civiles realizadas para la construcción del pozo, tales como vías de acceso, locaciones y edificaciones.

⁴⁴ Sentencia del 21 de febrero de 2005. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 14110. C.P. Ligia López Díaz.

⁴⁵ Sentencia del 24 de mayo de 2012. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 18204. C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

⁴⁶ Modificada por la Resolución 40048 del 16 de enero de 2015 del Ministerio de Minas y Energía.



Pozo Abandonado: Pozo que se decide no utilizar para ningún fin, el cual debe ser taponado adecuadamente.

Pozo Seco. Es aquel en el cual no se hallan hidrocarburos.

Pruebas Extensas: Periodo de producción posterior a la prueba inicial que tiene por finalidad obtener información adicional del yacimiento, para definir la comercialidad o no del campo.”

De lo anterior se extracta que las empresas pertenecientes al sector de hidrocarburos se encuentran en etapa improductiva cuando estén en etapa de exploración, pues en esta se realizan los estudios necesarios para determinar la existencia y ubicación de hidrocarburos en el subsuelo, para su posterior explotación.

- **Materiales en proyectos: Tuberías por valor de \$3.253.654.905**

En cuanto al valor de las tuberías y cabezales de pozos que la actora adquirió por \$3.253.654.905, destinados a los pozos exploratorios de los contratos Guachiría, Gaviotas y CRC-2004-01 y que restó de la base de cálculo de la renta presuntiva, la Sala observa que contrario a lo que la demandante afirma en la apelación, las fechas de las facturas no fue un argumento introducido por la administración en la resolución del recurso de reconsideración, sino que este se planteó desde el requerimiento especial como pasa a verse⁴⁷:

“Del análisis de los documentos suministrados por el contribuyente se observa que la orden de compra de la tubería denominada “Casing y Tubing” fue realizada el 09-05-2006 (Folio 299) y facturada el 04-01-2007 y 08-08-2007 respectivamente. (Folios 299 y 301) y que de acuerdo con las declaraciones de importación esta tubería fue nacionalizada el día 4 de junio, 12 y 13 de septiembre de 2007. (Folios 527 a 529). De lo anterior, se concluye que esta tubería a 31 de diciembre de 2006, únicamente se había efectuado el pedido y que a esta fecha físicamente no se encontraba en el almacén de la sociedad y que en el año gravable 2007 la tubería se encontraba en proceso de importación y nacionalización”

Bajo ese entendido, la Sala observa que las facturas de estos materiales son del 4 de enero y 8 de agosto de 2007, momento en el cual, la demandante debía registrar contablemente las tuberías y cabezales como inventario en tránsito⁴⁸.

Lo anterior significa que a 31 de diciembre de 2006 los materiales en cuantía de \$3.253.654.905 no hacían parte del patrimonio de la demandante y por tanto, no podían detraerse de la base de cálculo de la renta presuntiva. No prospera el cargo.

- **Proyectos en etapa exploratoria: Construcciones en curso \$5.058.780.678**

Respecto de los proyectos en etapa exploratoria, se discute el valor de \$5.058.780.678 correspondiente al pozo seco Gaviotas perteneciente al proyecto en etapa exploratoria Gaviotas⁴⁹.

⁴⁷ Folios 802 y 803 del c.a.4.

⁴⁸ Folios 299 y 301 del c.a.2.



Al respecto la Sala indica que de conformidad con las definiciones trascritas en la parte introductoria de este capítulo un pozo seco es aquel en el cual no se hallan hidrocarburos. En el expediente obran el informe y el acta de taponamiento suscritos por los representantes legales de la demandante y del Ministerio de Minas y Energía el 5 de julio de 2006, en el que informan que el pozo se abandonó porque las expectativas de producción de crudo no fueron las esperadas una vez realizadas las pruebas pertinentes después de su perforación⁵⁰.

La demandada no discute que el proyecto Gaviotas ciertamente estuviera en etapa exploratoria. Sin embargo, considera que el valor del pozo seco debía acreditarse de la cuenta 150825-*Construcciones en curso* para reconocerse en la cuenta 1715-*Costos de exploración por amortizar* lo que impedía considerar que estaba vinculado a una empresa en período improductivo.

En las “*Notas a los Estados Financieros por los años terminados el 31 de diciembre de 2006 y 2005*” se observa que la política contable para el reconocimiento de la propiedad planta y equipo indica que “...*Si se han perforado pozos secos pero el bloque no ha sido rescindido o el proyecto no se considera totalmente terminado los costos asociados son trasladados a la cuenta de costos de exploración por amortizar*”, situación en la que se encuentra el pozo Gaviotas⁵¹.

El Plan Único de Cuentas -PUC- Decreto 2650 de 1993, respecto de la cuenta 1715-*Costos de exploración por amortizar* indica:

“DESCRIPCIÓN

Registra el valor de los costos incurridos en desarrollo de trabajos exploratorios no exitosos o no comerciales y que por su condición de inexplotables son susceptibles de amortización.

Esta cuenta es de uso exclusivo de los entes económicos que desarrollan actividades de exploración y explotación de hidrocarburos.

DINÁMICA

Débitos

- a) Por el valor del traslado de la subcuenta 150825 -proyectos de exploración-, una vez determinada su potencial de existencias o inexistencias petroleras,*
- b) Por el valor del costo total de perforación que técnicamente se define como seco, por no encontrarse existencia de crudo suficiente para extraer. [...]*
(Subraya la Sala)

De la norma parcialmente transcrita y de las notas a los estados financieros se concluye que en efecto el valor del Pozo Gaviotas debió trasladarse a la cuenta 1715 desde el 5 de julio de 2006, momento en el cual se taponó y abandono por tratarse de un pozo seco.

Por esta razón, el Pozo Gaviotas no podía tener el tratamiento de bien relacionado a una empresa en período improductivo, pues a 31 de diciembre de 2006 no se

⁴⁹ Folio 338 del c.a.2.

⁵⁰ Folios 340 a 343 del c.a.2.

⁵¹ Folio 158 del c.a.1.



encontraba en etapa de prospectación o construcción, o en una fase previa a la de puesta en marcha por no estar terminado o lista para entrar en operación, sino que la actora ya tenía conocimiento de que este pozo no le generaría beneficios al resultar infructuoso. Por consiguiente, se rechaza esta disminución de la base de cálculo de la renta presuntiva.

- **Cargos diferidos \$693.556.451**

Sea lo primero señalar que los cargos diferidos que la sociedad demandante disminuyó de la base de cálculo de la renta presuntiva relacionados con las pólizas de seguro, solamente arrió al expediente la “Póliza de seguro de multirriesgo” número 2369 por valor de \$93.735.263, lo que implica que es la única prueba que puede valorarse⁵².

En el documento aludido se observa que identifica a la demandante como beneficiaria de la póliza, que el amparo contratado es “BÁSICO INCENDIO Y/O RAYO (TODO RIESGO DAÑO MATERIAL)”, que la cobertura es “PERDIDA Y CONTROL DE POZOS SEGÚN CONDICIONAMIENTO ADJUNTO” y en la parte final, refiere que los demás términos y condiciones se encuentran en el anexo 1.

La accionante no entregó el anexo 1 y tampoco el condicionamiento adjunto a que hace referencia el texto de la póliza, aun cuando le asistía la carga de probar que las pólizas efectivamente estaban relacionados a empresas en período improductivo de conformidad con la sentencia de la Corte Constitucional que se reiteró en la parte introductoria de este capítulo.

Bajo ese entendimiento, dado que no es posible identificar cuáles son los proyectos o pozos amparados por la póliza, o si esta cubre únicamente a los proyectos en etapa exploratoria como lo refiere la demandante, resulta adecuado confirmar la decisión de primera instancia de rechazar los cargos diferidos por valor de \$693.556.451.

- **Costos de exploración por amortizar en áreas improductivas \$2.152.357.243**

Respecto de los costos de exploración por amortizar asociados al Bloque Guachiría por valor de \$2.152.357.243 la demandante alega que el fisco transgredió el principio de confianza legítima y la indujo a error al no explicar con claridad la cuenta contable en la que debían registrarse estos costos, para que pudieran restarse de la base de cálculo de la renta presuntiva.

Lo anterior se debe a que la DIAN en la liquidación oficial de revisión afirmó que “Para aceptar que se encontraba en periodo improductivo no tenía que haber sido registrado en la cuenta 1720, ni tampoco en la 1508, de construcciones en curso. Tenía que estar demostrado y contabilizado en la cuenta 1715, correspondiente a los costos incurridos para explotación; hecho que aquí no está demostrado”⁵³, aun cuando el rechazo de proyectos en etapa exploratoria lo fundó en que “...cuando esos costos permanecieron en la cuenta 1508 se podrían contemplar como bienes vinculados a empresas en período improductivo, pero cuando ya se llevan a la cuenta 1715, no se ajustan al término bienes vinculados a empresas en período improductivo...”⁵⁴.

⁵² Folios 731 y 732 del c.a.4.

⁵³ Folio 954 del c.a.5.

⁵⁴ Folio 952 vto. del c.a.5.



El principio de confianza legítima surge en desarrollo de los principios constitucionales de seguridad jurídica contenido en los artículos 3 y 4 de la Constitución y de buena fe de que trata el artículo 83 *ibídem*. Al respecto esta Sala ha dicho que⁵⁵:

“Su aplicación propende por la protección de las expectativas razonables, ciertas y fundadas que pueden albergar los administrados con respecto a la estabilidad o proyección futura de determinadas situaciones jurídicas de carácter particular y concreto.

Dichas expectativas, valga decir, deben fundarse en hechos o circunstancias objetivas, capaces de propiciar el surgimiento de la confianza, de manera, que no toda probabilidad puede ser protegida mediante este precepto, pues necesariamente tendrá que ser una proyección seria, que tenga la fuerza de llevar al administrado a la convicción de que su situación jurídica es una y no cualquier otra, en particular, que bajo ciertas condiciones, se hará acreedor de un derecho o mantendrá uno ya adquirido.” (Subraya la Sala)

De acuerdo con el criterio expuesto, en este caso la Sala no observa que los actos objeto de control demuestren un cambio abrupto en la posición de la autoridad tributaria, que defraude la confianza legítima de la sociedad demandante. Además, vale la pena resaltar que el acto administrativo debe analizarse en su contexto y no palabra por palabra.

Si bien, la Administración cometió una imprecisión en la liquidación oficial de revisión respecto de las cuentas contables que debió usar la demandante para registrar estos costos, lo cierto es, que la lectura de la actuación de la DIAN en sede administrativa y judicial permite concluir que su argumento principal de rechazo fue que la contabilidad de la demandante ponía en duda la improductividad del bloque Guachiría, pues las erogaciones objetadas se registraron en la cuenta 1720-Costos de explotación y desarrollo.

La Sala observa que en la comunicación del 22 de mayo de 2012 la accionante discriminó los costos de exploración por amortizar de áreas improductivas así⁵⁶:

| PUC | NOMBRE CUENTA | VALOR |
|-------------|-----------------------|-----------------------|
| 17 20 05 01 | BLOQUE MAGANGUE | 7,253,199,692 |
| 17 20 99 | AJUSTES POR INFLACION | 314,034,596 |
| 17 20 05 03 | BLOQUE GUACHIRIA | 1,601,269,798 |
| 17 20 99 | AJUSTES POR INFLACION | 551,087,445 |
| 17 20 05 02 | BLOQUE GUAYUYACO | 6,227,913,784 |
| 17 20 99 | AJUSTES POR INFLACION | 518,056,973 |
| 17 20 05 02 | BLOQUE GUAYUYACO | 4,325,779,694 |
| 17 20 99 | AJUSTES POR INFLACION | 649,149,189 |
| | | 21,440,491,171 |

⁵⁵ Sentencia del 2 de octubre de 2019. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 22605 C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

⁵⁶ Folios 134 y 135 del c.a.1.



De lo anterior se observa que como lo señala la Administración, estos costos se registraron contablemente en la cuenta 1720- *Costos de explotación y desarrollo* y no en la cuenta 1715-*Costos de exploración por amortizar*.

De igual forma en las Notas a los Estados Financieros por los años terminados el 31 de diciembre de 2007 y 2006, en el numeral 10 sobre intangibles, la demandante informó que los costos de exploración por amortizar a 2006 eran de -\$0-, mientras que los costos de explotación y desarrollo ascendían a \$21.440.491.000⁵⁷.

Además, en el detalle de ingresos operacionales del año gravable 2006 que la actora le entregó a la demandada, detalló las ventas efectuadas en dicho período por pozo y por unidades de barriles vendidos. Esta información prueba que los pozos Yalea y Búcaro, pertenecientes al bloque Guachiría fueron explotados en ese período y producto de dicha explotación se obtuvieron ingresos superiores a dos mil millones de pesos⁵⁸.

En el caso que ocupa a la Sala, pese a que existen certificaciones del revisor fiscal de la compañía en las que precisa que el bloque Guachiría estaba en fase exploratoria durante el año 2006, la DIAN cuestionó dicha información basada en otras pruebas aportadas por la misma contribuyente. Por tanto, le correspondía a la actora, en el momento procesal oportuno, allegar las pruebas que considerara pertinentes para demostrar que este proyecto cumplía la calidad requerida, lo cual no sucedió. Por tanto, se confirma el rechazo de \$2.152.357.243.

- Inversiones improductivas \$27.447.977.000

Las inversiones improductivas por la suma de \$27.447.977.000 aluden a las construcciones en curso del CRC 2004-01, del cual la sociedad demandante cedió a Ramshorn su participación en el prospecto Guariqués.

Sobre el particular la accionada alega que no puede reconocerse esta deducción, ya que a 31 de diciembre de 2006 el prospecto Guariqués ya no estaba en cabeza de la actora, toda vez que ya se había suscrito el contrato de cesión entre las partes. Por su parte, la actora discute la disminución de esta deducción por parte del Tribunal a \$19.223.916.882, pues a su juicio esta decisión implica el desconocimiento de inversiones efectuadas en otros pozos del contrato que estaban en etapa improductiva.

En lo que alude al valor objeto de rechazo, se aclara que en este cargo no pueden valorarse los mismos argumentos que se tuvieron en cuenta para modificar el monto de las deducciones asociadas a la cesión del Prospecto Guariqués, pues el numeral 3 del acápite de Consideraciones del "*Convenio de cesión total de intereses, derechos y obligaciones en el contrato de riesgo compartido CRC-2004-01 entre Solana y Ramshorn International Limited*" señala que los prospectos acordados en este contrato corresponden a los llamados Zeus, Guariqués, Guayabillas, Álamo y Puma⁵⁹.

⁵⁷ Folio 95 del c.a.1.

⁵⁸ Folio 552 del c.a.3.

⁵⁹ Folio 45 del c.a.1.



Lo anterior quiere decir, que el valor total de las inversiones detraídas por la actora no incluye solamente las deducciones relacionadas al Prospecto Guariquíes, sino que también incluye otros proyectos como pasa a verse⁶⁰:

| Control de costos | Nombre centro de costos | Total |
|-------------------|-------------------------|---------------------|
| 1 | GENERALES | \$ 1.697.663.746 ** |
| 7035 | POZO ZEUS | \$ 6.526.396.355 |
| 7045 | POZO GUARIQUIES | \$ 17.849.436.751 |
| 7056 | GUARIQUIES III | \$ 1.374.480.131 |
| | | \$ 27.447.976.983 |

** Ajustes por inflación

En ese sentido, la Sala pasará a analizar si la actora podía detraer estas inversiones de la base de cálculo de la renta presuntiva y así determinar el valor de las inversiones improductivas.

La administración sustenta su argumentación en el hecho de que la actora solicitó la corrección de su denuncia rentística del año 2006 el 13 de abril de 2010 de conformidad con el artículo 589 del Estatuto Tributario, para rechazarse gastos operacionales en la cuantía discutida y amentar en el mismo valor su patrimonio (construcciones en curso).

En la Liquidación Oficial de Corrección 312412010000089 de 3 de junio de 2010, mediante la cual la DIAN aceptó la solicitud de corrección referida anteriormente, indica que la demandante solicitó aumentar el renglón total saldo a favor de \$39.336.000 a \$771.612.000, por las siguientes razones⁶¹:

"A. Solana presentó su declaración privada del impuesto sobre la renta y complementarios por el año gravable 2006 oportunamente. Esta declaración fue corregida por Solana el día 15 de abril de 2009. (Anexo B)

B. En dicha declaración privada, Solana tomó como deducción la amortización de inversiones relacionadas con el Contrato de Riesgo Compartido CRC-2004-01 (Anexo E), en virtud de la cesión de intereses, derechos y obligaciones previstos en este contrato a Ramshorn International Limited (en adelante Ramshorn), la cual se acordó entre las partes el día 23 de mayo de 2006 (Anexo C). El valor registrado como amortización de inversiones por esta cesión ascendió a \$27.447.976.983. [...]

C. El día 28 de junio de 2007, ECOPETROL autorizó la realización de la cesión de intereses, derechos y obligaciones del contrato de Riesgo Compartido CRC-2004-01 entre Solana y Ramshorn (ANEXO D).

[...]

E. Ante la situación descrita, el valor de la amortización de las inversiones relacionadas con esta cesión, por \$27.447.976.983, debe ser rechazado de los gastos deducibles, con lo cual, el patrimonio líquido de Solana para el año 2006, aumenta en igual valor. [...]" (Subraya la Sala)

⁶⁰ Folio 1009 del c.a.5.

⁶¹ Folios 57 a 58 del c.a.1.



Del acto parcialmente transcrito se desprende que la solicitud de corrección elevada por la contribuyente precisamente estaba encaminada a reconocer dentro de su patrimonio del año gravable 2006 la participación que poseía en el prospecto Guariquíes, pues en ese período gravable había amortizado la totalidad de la inversión y consideraba que el contrato de cesión que suscribió con Ramshorn había surtido efectos desde el 28 de junio de 2007, fecha en que Ecopetrol aprobó la cesión⁶².

Al punto, la Sala debe aclarar que como se dilucidó en el acápite de deducciones relacionadas a este prospecto, la calidad de improductivas de estas inversiones se establece en el momento en que la sociedad tiene conocimiento de que esta no le generará beneficios económicos futuros, lo que ocurrió en el año 2006 en el que suscribió el contrato de cesión.

Bajo ese entendido, debe advertirse que de conformidad con los artículos 188 y 189 del Estatuto Tributario las inversiones en el Prospecto Guariquíes no podían ser tenidas en cuenta para determinar la base de cálculo de la renta presuntiva, pues a 31 de diciembre de 2006 la actora ya no era titular de los derechos sobre el prospecto pues había cedido su participación a Ramshorn.

Adicionalmente, en otra oportunidad la Sala señaló que el procedimiento dispuesto en el artículo 189 del Estatuto Tributario no habilita al contribuyente para realizar una depuración de la renta presuntiva de forma proporcional⁶³. Así, dado que la inversión no hacía parte del patrimonio de la demandante desde el 23 de mayo de 2006, la base de cálculo no podía ser afectada por este concepto.

De acuerdo con lo anterior, se tiene que las inversiones relacionadas al Prospecto Guariquíes en efecto ascienden a \$19.223.916.882 valor al que deben sumarse los ajustes por inflación correspondientes (\$758.029.350) que integran el rubro “Generales” para un total de \$19.981.946.232⁶⁴.

Así, al remanente de \$ 7.466.030.751 que corresponden a las inversiones en el Pozo Zeus y los demás ajustes por inflación, se tomará como un menor valor de la base de cálculo de la renta presuntiva, dado que no la entidad accionada no planteó cuestionamiento alguno respecto de su calidad de improductivo.

- **Corrección monetaria diferida débito por valor de \$2.451.856.131**

El artículo 73 del Decreto 2649 de 1993 vigente para el año 2006 consagraba lo siguiente⁶⁵:

“AJUSTE DIFERIDO. *Las construcciones en curso, los cultivos de mediano y tardío rendimiento en período improductivo, las empresas en período improductivo, los programas de ensanche, que no estén en condiciones de generar ingresos o de ser enajenados y los cargos diferidos no monetarios, se deben reexpresar teniendo en cuenta las normas generales de los ajustes sobre activos; no obstante, el valor correspondiente a la contrapartida del ajuste se*

⁶² Folios 44 a 52 del c.a.1.

⁶³ Sentencia del 25 de julio de 2013. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 18468, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez (E).

⁶⁴ Ver Tabla “Retiro de Participación Ramshorn – Ajustes por Inflación” de la Nota al pie 38.

⁶⁵ Artículo modificado por el artículo 3 del Decreto Reglamentario 1536 de 2007.



debe llevar como un ingreso por corrección monetaria diferida a la cuenta “crédito por corrección monetaria diferida”, el cual se debe ir reconociendo como corrección monetaria en las cuentas de resultados en la misma proporción en que se asigne el costo de tales activos.

Durante los años en que se mantenga diferido el ajuste por inflación, la parte proporcional del ajuste sobre el patrimonio correspondiente a dichos activos tendrá similar tratamiento, registrando el respectivo valor en la cuenta “cargo por corrección monetaria diferida”.” (Subraya la Sala)

Lo anterior significa que las empresas que se encuentren en etapa improductiva y que posean activos no monetarios, como son los cargos diferidos, deben reexpresarlos ajustándolos de conformidad con las normas generales sobre ajuste de activos y como contrapartida registrar un ingreso por corrección monetaria diferida.

El artículo 281 del Estatuto Tributario reconoce el ajuste patrimonial por inflación para efectos de determinar entre otras, la renta presuntiva.

El valor que se discute \$2.451.856.131 corresponde a cargos por corrección monetaria diferida débito. En comunicación del 22 de mayo de 2012, la sociedad demandante informó a la DIAN que dicha suma se registró en la cuenta 1730-Cargos por corrección monetaria diferida, y estaba asociada a activos no monetarios en etapa exploratoria⁶⁶.

Igualmente, este valor es el mismo que la sociedad informó en la Nota 16 de los estados financieros por los años terminados el 31 de diciembre de 2006 y 2005 y es el valor que el 17 de mayo de 2012 el revisor fiscal de la compañía certificó que correspondía al saldo a 31 de diciembre de 2006 de la cuenta 1730⁶⁷.

Según el PUC la cuenta 1730 **“Registra el ajuste por inflación sobre la parte proporcional del patrimonio que está financiando las construcciones en curso, los cultivos de mediano y tardío rendimiento en período improductivo, los programas de ensanche, que no estén en condiciones de generar ingresos o de ser enajenados y sobre los cargos diferidos no monetarios, de conformidad con las normas legales vigentes.”** (Destaca la Sala).

De acuerdo con lo expuesto hasta aquí, es procedente detraer de la base de cálculo de la renta presuntiva la corrección monetaria diferida débito, teniendo en consideración que atañe al ajuste por inflación de los activos vinculados a empresas en período improductivo, requisito contemplado en el literal c) del artículo 189 del Estatuto Tributario.

Por lo anterior la renta presuntiva debe liquidarse como pasa a exponerse a continuación:

| | | |
|---|----|-----------------|
| Patrimonio bruto año 2006 | \$ | 112.973.193.000 |
| Patrimonio líquido año 2006 | \$ | 101.376.314.000 |
| Patrimonio neto= Patrimonio Líquido / Patrimonio Bruto | | 89,7348% |

⁶⁶ Folio 135 del c.a.1.

⁶⁷ Folios 167 y 173 del c.a.1.



| Valor activos exceptuados | CONTRIBUYENTE | C DE E |
|--|--------------------------|--------------------------|
| Materiales en proyectos (tuberías) | \$ 3.253.654.905 | 0 |
| Proyectos en etapa exploratoria | \$ 48.650.809.076 | \$ 43.592.028.398 |
| Inversiones improductivas | \$ 27.447.977.000 | \$ 7.466.030.751 |
| Cargos diferidos (póliza de seguros) | \$ 693.556.451 | 0 |
| Costos de exploración por amortizar | \$ 2.152.357.171 | 0 |
| Corrección monetaria diferida débito | \$ 2.451.856.131 | \$ 2.451.856.131 |
| Corrección monetaria diferida crédito | -\$ 3.019.074.413 | -\$ 3.019.074.413 |
| SUBTOTAL | \$ 81.631.136.321 | \$ 50.490.840.867 |
| Determinación de la renta presuntiva | | |
| Patrimonio líquido año 2006 | \$ 101.376.314.000 | \$ 101.376.314.000 |
| Menos: VPN de bienes vinculados a empresas en período improductivo (subtotal*89,7348%) | \$ 73.251.569.581 | \$ 45.307.875.275 |
| Más: renta gravable de los activos exceptuados | 0 | 0 |
| Igual: Patrimonio base de renta presuntiva | \$ 28.124.744.419 | \$ 56.068.438.725 |
| Porcentaje de renta presuntiva año 2006 | 3% | 3% |
| Renta presuntiva sobre patrimonio | \$ 843.742.000 | \$ 1.682.053.000 |

Determinación de sanciones

En el escrito de apelación la actora sostuvo que la sanción por inexactitud es improcedente porque a su juicio está incurrida en una diferencia de criterios con la demandada acerca del derecho aplicable. El artículo 647 del Estatuto Tributario vigente para la época de los hechos preveía esta causal de exclusión de la sanción, bajo la condición de que las cifras y hechos declarados sean completos y veraces.

Previo a resolver los cargos de apelación propuestos por la demandante, la Sala precisa que es improcedente la imposición de la sanción por inexactitud en los términos del artículo 647-1 del Estatuto Tributario como un hecho sancionable independiente al establecido en el artículo 647 del mismo ordenamiento, ya que según la Sala, la imposición paralela de estas sanciones vulnera el principio de “*non bis in ídem*”, al sancionar dos veces la misma conducta⁶⁸.

Lo anterior por cuanto el artículo 647-1 *ibídem* prevé una sanción especial para liquidar la sanción por inexactitud en aquellos casos en que el rechazo o disminución de pérdidas no modifica el saldo a favor o saldo a pagar declarado, por lo que la imposición de las dos sanciones que efectuó la administración en los actos objeto de control no se ajusta a derecho.

Para la época de los hechos el artículo 647 del Estatuto Tributario rezaba lo siguiente⁶⁹:

“Artículo 647. Sanción por inexactitud. Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, la omisión de ingresos, de impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, así como la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos,

⁶⁸ Sentencia del 29 de abril de 2020. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 23307, C.P. Milton Chaves García. En el mismo sentido: Sentencia del 24 de octubre de 2018. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 21516, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez; Sentencia del 1 de junio de 2016. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 20276 C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; Sentencia del 5 de octubre del 2006. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 21051. C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

⁶⁹ Artículo sustituido por el artículo 287 de la Ley 1819 de 2016.



impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes, y, en general, la utilización en las declaraciones tributarias, o en los informes suministrados a las Oficinas de Impuestos, de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable. Igualmente, constituye inexactitud, el hecho de solicitar compensación o devolución, sobre sumas a favor que hubieren sido objeto de compensación o devolución anterior.

La sanción por inexactitud será equivalente al ciento sesenta por ciento (160%) de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial, y el declarado por el contribuyente o responsable. Esta sanción no se aplicará sobre el mayor valor del anticipo que se genere al modificar el impuesto declarado por el contribuyente.

[...]

No se configura inexactitud, cuando el menor valor a pagar que resulte en las declaraciones tributarias, se derive de errores de apreciación o de diferencias de criterio entre las Oficinas de impuestos y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos. [...] (Subraya la Sala)

Por su parte, el artículo 647-1 del Estatuto Tributario preceptúa:

“Art. 647-1. Rechazo o disminución de pérdidas. *La disminución de las pérdidas fiscales declaradas por el contribuyente, mediante liquidaciones oficiales o por corrección de las declaraciones privadas, se considera para efectos de todas las sanciones tributarias como un menor saldo a favor, en una cuantía equivalente al impuesto que teóricamente generaría la pérdida rechazada oficialmente o disminuida en la corrección. Dicha cuantía constituirá la base para determinar la sanción, la cual se adicionará al valor de las demás sanciones que legalmente deban aplicarse.*

Las razones y procedimientos para eximir de las sanciones de inexactitud o por corrección, serán aplicables cuando las mismas procedan por disminución de pérdidas. [...] (Subraya la Sala)

De acuerdo con lo anterior, tenemos que las modificaciones realizadas por la liquidación oficial de revisión al denuncia rentístico de la actora implicaron que el saldo a favor antes de sanciones pasara de \$1.002.070.000 a \$830.443.000, por lo que la Sala advierte que lo correcto es imponer la sanción por inexactitud en los términos del artículo 647 del Estatuto Tributario y no de conformidad con el artículo 647-1 *ibídem*, toda vez que existió una disminución del saldo a favor producto de la liquidación oficial del impuesto de renta, que puede tomarse como base para su cálculo.

Ahora bien, la Sala debe resolver si se configuraron los supuestos para la imposición de la sanción por inexactitud y de ser así, debe establecer si se presentó una diferencia de criterios entre las partes que exima a la actora de la imposición de la sanción.

En el caso específico, los costos de venta y las deducciones relacionadas con expensas en actividades de exploración se rechazaron porque la actora inaplicó la



técnica contable vigente, lo que repercutió en una transgresión de los artículos 142 y 143 del Estatuto Tributario. Igualmente, los valores que se restaron de la base de cálculo de la renta presuntiva no se aceptaron en su totalidad por no cumplir con los requerimientos que exige el artículo 189 del Estatuto Tributario que demostraran su relación con empresas en etapa improductiva.

Por tanto, se concluye que la actora incluyó en su denuncia rentístico costos y deducciones improcedentes de los que derivó un mayor saldo a favor al que realmente le correspondía.

De otro lado, en lo que alude a la diferencia de criterios alegada por la demandante, la Sala recientemente unificó su jurisprudencia para determinar que para que la causal exculpatoria por diferencia de criterios sea aplicable, el obligado tributario no solo debe alegar estar dentro de esta causal, sino que debe demostrarlo y argumentarlo jurídicamente, de tal suerte que no quepa duda de que su error se atribuye a una interpretación errónea de la norma⁷⁰.

Una vez analizados los argumentos esgrimidos por la actora en el recurso de apelación, se colige que estos únicamente hacen alusión a la existencia de una diferencia de criterios, pero no desarrolló el cargo en el sentido de cuál fue la interpretación errada del derecho aplicable que conllevó a que se presentara esta situación, razón por la cual no hay lugar al levantamiento de la sanción por inexactitud.

Aclarado lo anterior, la Sala resalta que el Tribunal en observancia del artículo 282 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 640 del Estatuto Tributario, el cual admite de forma expresa la aplicación del principio de favorabilidad en el régimen sancionatorio tributario, redujo al 100% la sanción de inexactitud inicialmente determinada por la DIAN⁷¹.

Lo anterior debido a que el artículo 288 de la citada ley, modificó la sanción por inexactitud de las declaraciones tributarias, en el sentido de disminuirla, ya que pasó de ser el 160% del mayor valor a pagar o menor saldo a favor determinado por la Administración, al 100%.

Teniendo en consideración los mismos argumentos expuestos por el *a quo*, la Sala procede a la reliquidación de la sanción, partiendo de la nueva liquidación efectuada por esta jurisdicción para reflejar lo decidido en la presente providencia, así:

⁷⁰ Sentencia del 11 de junio de 2020. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 22979, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez. Reiterado en: Sentencia del 6 de agosto de 2020. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 22979, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

⁷¹ **Ley 1819 de 2016 artículo 282.** Modifíquese el artículo 640 del Estatuto Tributario el cual quedará así: **“Artículo 640. Aplicación de los principios de lesividad, proporcionalidad, gradualidad y favorabilidad en el régimen sancionatorio.** Para la aplicación del régimen sancionatorio establecido en el presente Estatuto se deberá atender a lo dispuesto en el presente artículo.

[...]

PARÁGRAFO 5o. El principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior.”



| CÁLCULO DE LA SANCIÓN POR INEXACTITUD ART. 647 E.T. | | |
|---|-----------------------|--------------------|
| | DIAN | C DE E |
| Saldo a favor determinado antes de sanciones | 830.443.000 | 717.044.000 |
| Saldo a favor declarado antes de sanciones | 1.002.070.000 | 1.002.070.000 |
| Base de sanción | 171.627.000 | 285.026.000 |
| Porcentaje de sanción por inexactitud | 160% | 100% |
| Valor sanción por inexactitud | 274.605.000 | 285.026.000 |
| Más: sanciones declaradas por el contribuyente | 113.538.000 | 113.538.000 |
| Más: sanción art. 647-1 E.T. determinada | 22.906.067.000 | 0 |
| TOTAL RENGLÓN SANCIONES | 23.294.210.000 | 398.564.000 |

| Impuesto de renta y complementarios año gravable 2007 | | | |
|---|--------------------|-------------------------|--------------------|
| CONCEPTO | LIQ PRIVADA | LIQ OFICIAL DE REVISIÓN | LIQ C DE E |
| TOTAL PATRIMONIO BRUTO | 130.160.011.000 | 130.160.011.000 | 130.160.011.000 |
| PASIVOS | 14.187.937.000 | 14.187.937.000 | 14.187.937.000 |
| TOTAL PATRIMONIO LÍQUIDO | 115.972.074.000 | 115.972.074.000 | 115.972.074.000 |
| TOTAL INGRESOS BRUTOS | 42.334.295.000 | 42.334.295.000 | 42.334.295.000 |
| TOTAL INGRESOS NETOS | 42.334.295.000 | 42.334.295.000 | 42.334.295.000 |
| COSTOS DE VENTA | 33.953.936.000 | 19.295.173.000 | 31.568.391.000 |
| OTROS COSTOS | 57.351.000 | 57.351.000 | 57.351.000 |
| TOTAL COSTOS | 34.011.287.000 | 19.352.524.000 | 31.625.742.000 |
| GASTOS OPERACIONALES DE ADMINISTRACIÓN | 5.817.345.000 | 5.817.345.000 | 5.817.345.000 |
| GASTOS OPERACIONALES DE VENTAS | 0 | 0 | 0 |
| DEDUCCIÓN INVERSIONES EN ACTIVOS FIJOS | 17.370.313.000 | 17.370.313.000 | 17.370.313.000 |
| OTRAS DEDUCCIONES | 30.368.207.000 | 2.920.230.000 | 11.144.290.000 |
| TOTAL DEDUCCIONES | 53.555.865.000 | 26.107.888.000 | 34.331.948.000 |
| RENTA LÍQUIDA DEL EJERCICIO | 0 | 0 | 0 |
| O PÉRDIDA LÍQUIDA | 45.232.857.000 | 3.126.117.000 | 23.623.395.000 |
| COMPENSACIONES | 0 | 0 | 0 |
| RENTA LÍQUIDA | 0 | 0 | 0 |
| RENTA PRESUNTIVA | 843.742.000 | 1.348.528.000 | 1.682.053.000 |
| RENTA LÍQUIDA GRAVABLE | 843.742.000 | 1.348.528.000 | 1.682.053.000 |
| IMPUESTO SOBRE RENTA GRAVABLE | 286.872.000 | 458.499.000 | 571.898.000 |
| IMPUESTO NETO DE RENTA | 286.872.000 | 458.499.000 | 571.898.000 |
| TOTAL IMPUESTO A CARGO | 286.872.000 | 458.499.000 | 571.898.000 |
| TOTAL RETENCIONES AÑO GRAVABLE | 1.288.942.000 | 1.288.942.000 | 1.288.942.000 |
| SALDO A PAGAR POR IMPUESTO | 0 | 0 | 0 |
| SANCIONES | 113.538.000 | 23.294.210.000 | 398.564.000 |
| TOTAL SALDO A PAGAR | 0 | 22.463.767.000 | 0 |
| TOTAL SALDO A FAVOR | 888.532.000 | 0 | 318.480.000 |

En consecuencia, la Sala confirmará la nulidad parcial de los actos acusados y a título de restablecimiento del derecho tendrá como liquidación la anteriormente efectuada, se levantará la sanción por rechazo o disminución de pérdidas y la sanción por inexactitud se limitará al valor determinado por la Sala.

Condena en costas

La Sala precisa que no condena en costas en esta instancia conforme a lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, y 365 numeral 8 del Código General del Proceso, por cuanto en el expediente no se encuentran pruebas que las demuestren o justifiquen.



Radicado: 25000-23-37-000-2014-00947-01 (23327)
Demandante: Petrolifera Petroleum (Colombia) Limited
FALLO

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

FALLO

PRIMERO: Modificar el ordinal segundo de la sentencia del 21 de junio de 2017, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “B”, en su lugar:

“**SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho**, téngase como liquidación la efectuada por la Sala en segunda instancia, eliminar la sanción por rechazo o disminución de pérdidas determinada por la administración y establecer como sanción por inexactitud la liquidada en la parte motiva del presente proveído.”

SEGUNDO: En lo demás, **confirmar** la sentencia apelada.

TERCERO: No condenar en costas en esta instancia.

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

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

(Con firma electrónica)

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente de la Sección
Aclaro voto

(Con firma electrónica)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Con firma electrónica)

MILTON CHAVES GARCÍA

(Con firma electrónica)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Salvo parcialmente voto

ACLARACIÓN DE VOTO / DEDUCCIÓN POR AMORTIZACIÓN DE INVERSIONES EN EXPLORACIÓN DE HIDROCARBUROS / CESIÓN DE CONTRATO DE EXPLORACIÓN Y EXPLOTACIÓN DE HIDROCARBUROS / IMPROCEDENCIA DE LA AMORTIZACIÓN GRADUAL DE LAS INVERSIONES EN PROYECTOS DE EXPLORACIÓN DE HIDROCARBUROS CEDIDAS CON ANTERIORIDAD A LA VIGENCIA FISCALIZADA / IMPROCEDENCIA DE LAS DEDUCCIONES EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA



Aclaro el voto para precisar que, la actora suscribió un contrato el 1 de diciembre de 2006 con Ramshorn para cederle los “*intereses, derechos y obligaciones*” que poseía sobre el prospecto Guariquíes, por esto, la modificación en la posición contractual del demandante para la vigencia gravable 2007 objeto de discusión, impide que se afirme que esas erogaciones tenían la vocación para ser amortizadas gradualmente.

SALVAMENTO PARCIAL DE VOTO / IMPROCEDENCIA DEL LEVANTAMIENTO DE LA SANCIÓN POR DISMINUCIÓN DE PÉRDIDAS FISCALES / BASE DE CÁLCULO DE LA SANCIÓN POR DISMINUCIÓN DE PÉRDIDAS FISCALES / BASE DE CÁLCULO DE LA SANCIÓN POR INEXACTITUD / FINALIDAD DE LA SANCIÓN POR DISMINUCIÓN DE PÉRDIDAS FISCALES / PRINCIPIO NON BIS IN IDEM EN MATERIA SANCIONATORIA TRIBUTARIA / NO VIOLACIÓN DEL PRINCIPIO NON BIS IN IDEM EN MATERIA SANCIONATORIA TRIBUTARIA / PÉRDIDA FISCAL IMPROCEDENTE / SANCIÓN POR DECLARACIÓN DE PÉRDIDA FISCAL IMPROCEDENTE / SANCIÓN DE INEXACTITUD POR DECLARACIÓN DE PÉRDIDA FISCAL IMPROCEDENTE

[S]alvo parcialmente el voto, en tanto levantó la sanción por disminución de pérdidas regulada en el artículo 647-1 del Estatuto Tributario, bajo la consideración que se vulneraba el principio *non bis in ídem*. (...) Al respecto, debe destacarse la precisión de la Corte Constitucional efectuada en la Sentencia C-910 de 2004, proferida con ocasión del análisis de la exequibilidad del artículo 647-1 E.T, en el sentido de que, lo allí regulado no es una sanción autónoma, sino la base para liquidar la sanción de inexactitud o de corrección, en caso de rechazo o disminución de pérdidas fiscales. Al hilo de lo anterior, el artículo 647-1 recae sobre la parte inexacta y negativa de la declaración (pérdida fiscal) hasta llevarla a cero (0), porción que estaba quedando al margen de la sanción, por cuanto no estaba establecida una base para la misma. A estos efectos, el precepto consagró una ficción de base señalando que la disminución o rechazo de la pérdida fiscal impropcedente debía considerarse como “*un menor saldo a favor, en una cuantía equivalente al impuesto que teóricamente generaría la pérdida rechazada oficialmente o disminuida en la corrección*”, precisando a renglón seguido que, el valor resultante de tal ejercicio, sería la base para determinar la correspondiente sanción (inexactitud o corrección). Obsérvese que el “*menor saldo a favor*”, así determinado, es una mera ficción legislativa de la base, para disciplinar las inexactitudes de las cuales se derivan pérdidas fiscales, mientras que, la base prevista en el artículo 647 *ibídem*, considera el mayor valor a pagar o menor saldo a favor que efectivamente se genera tras una corrección del contribuyente o un proceso de determinación. Lo antedicho se corrobora, con los propios antecedentes del establecimiento de la disposición (Art 647-1 E.T), basta observar que su propósito fue “*presionar*” la diligencia y acuciosidad de los contribuyentes en la determinación de las pérdidas fiscales. Esto por cuanto se había convertido en una práctica común, liquidar pérdidas sin la rigurosidad requerida, para posteriormente disminuirlas a instancias de procesos de investigación de la DIAN, sin ninguna implicación para el contribuyente, pero en claro detrimento del fisco, habida cuenta de los recursos que le demanda un proceso de fiscalización. Lo anterior fue puesto de presente por la propia Corte Constitucional, en los considerandos que sustentaron el fallo de exequibilidad del artículo 647-1, (...)Nótese que la Corte destacó *i*) que el objetivo del tipo sancionatorio era preservar la confiabilidad de las declaraciones, la cual se venía viendo afectada por la determinación de pérdidas fiscales sin la rigurosidad requerida y, *ii*) que la norma sancionatoria en cuestión había modificado los supuestos para la aplicación de las sanciones por corrección y



de inexactitud. Así también, señaló la Corte, apoyada en la propia exposición de motivos de la norma en cuestión, que ante la sola disminución de pérdidas en un proceso de fiscalización se generaba la sanción, liquidada sobre una base teórica: *“Ello resulta evidente no solo a partir del texto de la norma demandada, sino también si se tiene en cuenta que en la exposición de motivos del proyecto presentado por el gobierno, expresamente se señalaba, en relación con esta disposición que “(en) el caso de disminución de pérdidas por efecto del proceso de fiscalización, se recaudará sanción por inexactitud sobre el menor valor del impuesto que teóricamente generaría la pérdida rechazada”* Descarta todo lo anterior la vulneración del principio *non bis in ídem*, toda vez que no se trata de dos sanciones aplicables a un mismo hecho, sino de la base aplicable en el evento de inexactitudes en la declaración, de las cuales se hubieran derivado pérdidas fiscales, que por eso mismo, son objeto de rechazo y que por si solas, no tienen la virtualidad de aumentar el valor a pagar o disminuir el saldo a favor que es lo sancionado con la inexactitud prevista en el artículo 647 del Estatuto Tributario.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 647 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 647-1

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

ACLARACIÓN Y SALVAMENTO PARCIAL DE VOTO

| | |
|-------------------|---|
| Referencia | Nulidad y restablecimiento del derecho |
| Radicación | 25000-23-37-000-2014-00947-01 (23327) |
| Demandante | PETROLIFERA PETROLEUM (COLOMBIA) LIMITED |
| Demandado | DIRECCIÓN DE IMPUESTO Y ADUANAS NACIONALES DIAN |

Con el debido respeto por la decisión mayoritaria, aclaro y salvo parcialmente el voto en la sentencia del proceso en referencia, que accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda.

En este caso, la Sala estableció respecto de las deducciones relacionadas con la cesión del prospecto Guariqués que, *“no procedía imputar como gasto la totalidad de estas expensas en el año gravable 2007, sino que estas debían cargarse al activo como un cargo diferido para ser amortizadas gradualmente.”*

Aclaro el voto para precisar que, la actora suscribió un contrato el 1 de diciembre de 2006 con Ramshorn para cederle los *“intereses, derechos y obligaciones”* que poseía sobre el prospecto Guariqués, por esto, la modificación en la posición contractual del demandante para la vigencia gravable 2007 objeto de discusión, impide que se afirme que esas erogaciones tenían la vocación para ser amortizadas gradualmente.

Ahora, salvo parcialmente el voto, en tanto levantó la sanción por disminución de pérdidas regulada en el artículo 647-1 del Estatuto Tributario, bajo la consideración que se vulneraba el principio *non bis in ídem*.



Señala la providencia que, “es improcedente la imposición de la sanción por inexactitud en los términos del artículo 647-1 del Estatuto Tributario como un hecho sancionable independiente al establecido en el artículo 647 del mismo ordenamiento, ya que según la Sala, la imposición paralela de estas sanciones vulnera el principio de “non bis in ídem”, al sancionar dos veces la misma conducta.”.

Al respecto, debe destacarse la precisión de la Corte Constitucional efectuada en la Sentencia C-910 de 2004, proferida con ocasión del análisis de la exequibilidad del artículo 647-1 E.T, en el sentido de que, lo allí regulado no es una sanción autónoma, sino la base para liquidar la sanción de inexactitud o de corrección, en caso de rechazo o disminución de pérdidas fiscales.

Al hilo de lo anterior, el artículo 647-1 recae sobre la parte inexacta y negativa de la declaración (pérdida fiscal) hasta llevarla a cero (0), porción que estaba quedando al margen de la sanción, por cuanto no estaba establecida una base para la misma. A estos efectos, el precepto consagró una ficción de base señalando que la disminución o rechazo de la pérdida fiscal improcedente debía considerarse como “un menor saldo a favor, en una cuantía equivalente al impuesto que teóricamente generaría la pérdida rechazada oficialmente o disminuida en la corrección”, precisando a renglón seguido que, el valor resultante de tal ejercicio, sería la base para determinar la correspondiente sanción (inexactitud o corrección).

Obsérvese que el “menor saldo a favor”, así determinado, es una mera ficción legislativa de la base, para disciplinar las inexactitudes de las cuales se derivan pérdidas fiscales, mientras que, la base prevista en el artículo 647 *ibídem*, considera el mayor valor a pagar o menor saldo a favor que efectivamente se genera tras una corrección del contribuyente o un proceso de determinación.

Lo antedicho se corrobora, con los propios antecedentes del establecimiento de la disposición (Art 647-1 E.T), basta observar que su propósito fue “presionar” la diligencia y acuciosidad de los contribuyentes en la determinación de las pérdidas fiscales. Esto por cuanto se había convertido en una práctica común, liquidar pérdidas sin la rigurosidad requerida, para posteriormente disminuirlas a instancias de procesos de investigación de la DIAN, sin ninguna implicación para el contribuyente, pero en claro detrimento del fisco, habida cuenta de los recursos que le demanda un proceso de fiscalización.

Lo anterior fue puesto de presente por la propia Corte Constitucional, en los considerandos que sustentaron el fallo de exequibilidad del artículo 647-1, así:

“Tal como se pone de presente en la intervención de la DIAN, ese sistema había permitido que algunos contribuyentes adoptasen la práctica de declarar pérdidas por mayor valor sobre el real, dado que en una eventual fiscalización por las autoridades tributarias, no habría lugar a sanción sino, simplemente, a una reducción de la pérdida declarada.

La norma demandada modificó los supuestos para la aplicación, en estos casos, de las sanciones por corrección e inexactitud. El nuevo marco sancionatorio encuentra sustento en diversas consideraciones. Por un lado debe tenerse en cuenta que un objetivo central de este tipo de sanciones es preservar la veracidad y confiabilidad de las declaraciones tributarias. En consonancia con ello, independientemente que el legislador considere que la sanción debe vincularse al detrimento que la conducta del contribuyente produzca para el fisco, resulta que ella se produce, esto es, cuando se realiza la declaración, y no cuando se materializa el efecto lesivo desde el punto de vista del recaudo tributario. En ese contexto, no cabe señalar que se condena a la persona por algo que es eventual y que solo ocurriría en el



futuro, porque la conducta sancionada es declarar un mayor valor como pérdida, lo cual, de por sí, constituye un crédito fiscal que habilita al contribuyente a compensar con futuras rentas las pérdidas declaradas” (negrilla fuera del texto original).

Nótese que la Corte destacó *i)* que el objetivo del tipo sancionatorio era preservar la confiabilidad de las declaraciones, la cual se venía viendo afectada por la determinación de pérdidas fiscales sin la rigurosidad requerida y, *ii)* que la norma sancionatoria en cuestión había modificado los supuestos para la aplicación de las sanciones por corrección y de inexactitud.

Así también, señaló la Corte, apoyada en la propia exposición de motivos de la norma en cuestión, que ante la sola disminución de pérdidas en un proceso de fiscalización se generaba la sanción, liquidada sobre una base teórica:

“Ello resulta evidente no solo a partir del texto de la norma demandada, sino también si se tiene en cuenta que en la exposición de motivos del proyecto presentado por el gobierno, expresamente se señalaba, en relación con esta disposición que “(en) el caso de disminución de pérdidas por efecto del proceso de fiscalización, se recaudará sanción por inexactitud sobre el menor valor del impuesto que teóricamente generaría la pérdida rechazada”

Descarta todo lo anterior la vulneración del principio *non bis in ídem*, toda vez que no se trata de dos sanciones aplicables a un mismo hecho, sino de la base aplicable en el evento de inexactitudes en la declaración, de las cuales se hubieran derivado pérdidas fiscales, que por eso mismo, son objeto de rechazo y que por si solas, no tienen la virtualidad de aumentar el valor a pagar o disminuir el saldo a favor que es lo sancionado con la inexactitud prevista en el artículo 647 del Estatuto Tributario.

Por las razones expuestas precisé salvar parcialmente mi voto.

Atentamente,

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

ACLARACIÓN PARCIAL DE VOTO / TRATAMIENTO FISCAL DE LOS COSTOS Y LAS DEDUCCIONES EN EL SECTOR PETROLERO / ACTIVIDAD DE EXPLORACIÓN Y EXPLOTACIÓN DE HIDROCARBUROS / CESIÓN DE CONTRATO DE EXPLORACIÓN DE HIDROCARBUROS / BLOQUE DE EXPLORACIÓN Y EXPLOTACIÓN PETROLERA / PROSPECTO DE EXPLORACIÓN DE HIDROCARBUROS / IMPROCEDENCIA DE LA AMORTIZACIÓN GRADUAL DE LAS INVERSIONES EN PROYECTOS DE EXPLORACIÓN DE HIDROCARBUROS CEDIDAS CON ANTERIORIDAD A LA VIGENCIA FISCALIZADA / COSTO FISCAL DE INVERSIONES REALIZADAS EN ACTIVIDADES DE EXPLORACIÓN DE RECURSOS NATURALES NO RENOVABLES - Año gravable 2007 / DETERMINACIÓN DEL COSTO FISCAL DE LAS INVERSIONES REALIZADAS EN ACTIVIDADES DE EXPLORACIÓN DE RECURSOS NATURALES NO RENOVABLES / NORMATIVA APLICABLE A LA DETERMINACIÓN DEL COSTO FISCAL DE LAS INVERSIONES REALIZADAS EN ACTIVIDADES DE EXPLORACIÓN DE RECURSOS NATURALES NO RENOVABLES / PRECIO DE ENAJENACIÓN DE LAS INVERSIONES



REALIZADAS EN ACTIVIDADES DE EXPLORACIÓN DE RECURSOS NATURALES NO RENOVABLES / DETERMINACIÓN DEL PRECIO DE ENAJENACIÓN DE LAS INVERSIONES REALIZADAS EN ACTIVIDADES DE EXPLORACIÓN DE RECURSOS NATURALES NO RENOVABLES / NORMATIVA APLICABLE A LA DETERMINACIÓN DEL PRECIO DE ENAJENACIÓN DE LAS INVERSIONES REALIZADAS EN ACTIVIDADES DE EXPLORACIÓN DE RECURSOS NATURALES NO RENOVABLES / DEDUCIBILIDAD DE LAS PÉRDIDAS FISCALES RESULTANTES DE LA CESIÓN DE UN CONTRATO DE EXPLORACIÓN DE HIDROCARBUROS / NORMATIVA APLICABLE A LA DEDUCIBILIDAD DE LAS PÉRDIDAS RESULTANTES DE LA CESIÓN DE UN CONTRATO DE EXPLORACIÓN DE HIDROCARBUROS / DEDUCCIÓN DE INVERSIONES INFRUCTUOSAS / INFRUCTUOSIDAD DE LA INVERSIÓN / AMORTIZACIÓN DE INVERSIONES INFRUCTUOSAS / TÉRMINO DE APLICACIÓN DE LA DEDUCCIÓN POR AMORTIZACIÓN DE INVERSIONES INFRUCTUOSAS / COSTO FISCAL DE INVERSIÓN INFRUCTUOSA CEDIDA Y AMORTIZADA ANTES DE LA CESIÓN

[L]a posición mayoritaria de la Sala juzgó que, conforme al artículo 142 del ET (en la versión entonces vigente), en la actividad de exploración y explotación de hidrocarburos todos los costos y expensas incurridas se constituyen como inversiones amortizables, las cuales se realizan fiscalmente de manera gradual según los plazos y métodos preceptuados en el artículo 143 *ibidem*, de manera que, según estimó la Sala, la pérdida generada en el *sub examine* por la cesión de las inversiones (*i.e.* el bloque de exploración y, por otra parte, el prospecto) no podía afectar la base gravable del año 2007, toda vez que las inversiones representadas en los activos cedidos solo podían aminorar la base gravable del impuesto de renta del contribuyente bajo la figura de inversión amortizable al tenor del entendimiento del artículo 142 antes señalado. Sin embargo, no comparto plenamente el juicio adoptado por la Sala, en la medida en que, sin bien el artículo 142 del ET establece que las inversiones en la industria referida constituyen sumas amortizables fiscalmente, ese precepto no era el aplicable a la operación debatida. La demandante, mediante dos negocios jurídicos independientes, cedió el bloque de exploración y el prospecto petrolífero, el primero a título gratuito y el segundo a título oneroso (cuya cuantía fue objeto de debate), razón por la cual las inversiones asociadas a ellos, que fiscalmente corresponden al activo cedido, no podían ser objeto de una futura amortización por la actora con sustento en el artículo 142 del ET. Esto es, como efecto de las cesiones la demandante se desprendió de las inversiones realizadas y por ello no era plausible que las amortizara con sustento en la norma. Partiendo de las anteriores premisas, considero que el tratamiento tributario de la operación discutida debe analizarse bajo los preceptos del artículo 90 del ET. Así, lo que corresponde es determinar una renta bruta o, según el caso, una pérdida, que será el resultado de la diferencia entre el costo fiscal y el precio de «enajenación», conforme al artículo 90 del ET. Si bien fue con la ley 1819 de 2016 que, al adicionar el artículo 74-1 al ET, se estableció una regla particular para determinar el costo fiscal capitalizable de las inversiones realizadas en actividades de exploración de recursos naturales no renovables, para la época de los hechos juzgados el costo se determinaba con base en las reglas generales del ET sobre costos fiscales y las normas técnicas contables vigentes; a su turno, según los mandatos del artículo 90 del ET, el precio de la «enajenación» no podía diferir notoriamente del precio comercial promedio para bienes de la misma especie en la fecha de la operación. De hecho, en el *sub lite* la Administración rechaza la



deducción de la pérdida originada en las cesiones luego de reprochar el monto del costo fiscal de los activos y de cuestionar que ambas cesiones se realizaron, presuntamente, a título gratuito. Por ello estimo que la demandada, adicionalmente, pudo controvertir el «*valor comercial*» pactado, conforme al artículo 90 del ET. En contraste, la demandante plantea que la cesión del bloque de exploración y explotación, pese a que fue a título gratuito, le representó un beneficio para su actividad lucrativa, pues así evitó incurrir en mayores costos y pérdidas financieras que debía asumir con motivo del cumplimiento de obligaciones contractuales a su cargo respecto de ese bloque cedido; y en relación con la deducción de la pérdida asociada a la cesión del prospecto petrolífero, plantea que este era infructuoso y que la cesión no fue a título gratuito. De modo que se debió juzgar la deducibilidad de las pérdidas resultantes de las cesiones conforme a los preceptos del artículo 107 del ET, junto con las reglas de unificación establecidas sobre el mismo por esta Sección. Por último, dada la presunta infructuosidad alegada en relación con el prospecto petrolífero, estimo conveniente precisar que si la deducción asociada a este se sustenta en tal carácter de infructuoso, y no en una pérdida originada en la cesión, la norma que rige la procedibilidad de la deducción es el artículo 143 del ET. Al respecto, en su inciso 2.º, dispone que las inversiones realizadas en exploraciones que resulten infructuosas «*su monto podrá ser amortizado en el año en que se determine tal condición y en todo caso a más tardar dentro de los dos (2) años siguientes*». Por ende, verificada la infructuosidad del yacimiento, la amortización de la inversión no sigue la regla general del inciso 2.º del artículo 143 del ET, esto es, amortizarse en un término no menor a cinco años y con base en el sistema de estimación técnica de costo de unidades de operación o por línea recta, sino que toda la inversión se amortiza en el año en que se verifique tal circunstancia o dentro de los dos años siguientes. Al hilo de lo anterior, destaco que si la contribuyente aplicó la amortización por inversiones infructuosas, en principio, tendría como consecuencia que el costo fiscal del activo cedido es equivalente a cero pesos, pues la inversión fue amortizada plenamente antes de la cesión, dato que se debe tener en cuenta de cara a la aplicación del artículo 90 del ET.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 90 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 107 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 142 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 143 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 143 INCISO 2

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

ACLARACIÓN PARCIAL DE VOTO

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2014-00947-01 (23327)
Demandante: Petrolifera Petroleum (Colombia) Limited

En el proceso de la referencia se juzgó la legalidad de los actos administrativos que modificaron la liquidación privada del impuesto sobre la renta a cargo de la actora por



el año gravable 2007. En lo que interesa, se debatió si era procedente el costo de venta declarado por la actora en la cesión de un bloque de exploración y explotación (*i.e.* el «*Bloque Carbonera*») y la deducción asociada a la cesión de un prospecto petrolífero (*i.e.* el «*Prospecto Guariquíes*»), rubros que fueron rechazados por la Administración al considerar que las cesiones se pactaron a título gratuito. Al respecto, la posición mayoritaria de la Sala juzgó que, conforme al artículo 142 del ET (en la versión entonces vigente), en la actividad de exploración y explotación de hidrocarburos todos los costos y expensas incurridas se constituyen como inversiones amortizables, las cuales se realizan fiscalmente de manera gradual según los plazos y métodos preceptuados en el artículo 143 *ibidem*, de manera que, según estimó la Sala, la pérdida generada en el *sub examine* por la cesión de las inversiones (*i.e.* el bloque de exploración y, por otra parte, el prospecto) no podía afectar la base gravable del año 2007, toda vez que las inversiones representadas en los activos cedidos solo podían aminorar la base gravable del impuesto de renta del contribuyente bajo la figura de inversión amortizable al tenor del entendimiento del artículo 142 antes señalado. Sin embargo, no comparto plenamente el juicio adoptado por la Sala, en la medida en que, sin bien el artículo 142 del ET establece que las inversiones en la industria referida constituyen sumas amortizables fiscalmente, ese precepto no era el aplicable a la operación debatida.

La demandante, mediante dos negocios jurídicos independientes, cedió el bloque de exploración y el prospecto petrolífero, el primero a título gratuito y el segundo a título oneroso (cuya cuantía fue objeto de debate), razón por la cual las inversiones asociadas a ellos, que fiscalmente corresponden al activo cedido, no podían ser objeto de una futura amortización por la actora con sustento en el artículo 142 del ET. Esto es, como efecto de las cesiones la demandante se desprendió de las inversiones realizadas y por ello no era plausible que las amortizara con sustento en la norma. Partiendo de las anteriores premisas, considero que el tratamiento tributario de la operación discutida debe analizarse bajo los preceptos del artículo 90 del ET.

Así, lo que corresponde es determinar una renta bruta o, según el caso, una pérdida, que será el resultado de la diferencia entre el costo fiscal y el precio de «*enajenación*», conforme al artículo 90 del ET. Si bien fue con la ley 1819 de 2016 que, al adicionar el artículo 74-1 al ET, se estableció una regla particular para determinar el costo fiscal capitalizable de las inversiones realizadas en actividades de exploración de recursos naturales no renovables, para la época de los hechos juzgados el costo se determinaba con base en las reglas generales del ET sobre costos fiscales y las normas técnicas contables vigentes; a su turno, según los mandatos del artículo 90 del ET, el precio de la «*enajenación*» no podía diferir notoriamente del precio comercial promedio para bienes de la misma especie en la fecha de la operación. De hecho, en el *sub lite* la Administración rechaza la deducción de la pérdida originada en las cesiones luego de reprochar el monto del costo fiscal de los activos y de cuestionar que ambas cesiones se realizaron, presuntamente, a título gratuito. Por ello estimo que la demandada, adicionalmente, pudo controvertir el «*valor comercial*» pactado, conforme al artículo 90 del ET. En contraste, la demandante plantea que la cesión del bloque de exploración y explotación, pese a que fue a título gratuito, le representó un beneficio para su actividad lucrativa, pues así evitó incurrir en mayores costos y pérdidas financieras que debía asumir con motivo del cumplimiento de obligaciones contractuales a su cargo respecto de ese bloque cedido; y en relación con la deducción de la pérdida



asociada a la cesión del prospecto petrolífero, plantea que este era infructuoso y que la cesión no fue a título gratuito. De modo que se debió juzgar la deducibilidad de las pérdidas resultantes de las cesiones conforme a los preceptos del artículo 107 del ET, junto con las reglas de unificación establecidas sobre el mismo por esta Sección.

Por último, dada la presunta infructuosidad alegada en relación con el prospecto petrolífero, estimo conveniente precisar que si la deducción asociada a este se sustenta en tal carácter de infructuoso, y no en una pérdida originada en la cesión, la norma que rige la procedibilidad de la deducción es el artículo 143 del ET. Al respecto, en su inciso 2.º, dispone que las inversiones realizadas en exploraciones que resulten infructuosas «*su monto podrá ser amortizado en el año en que se determine tal condición y en todo caso a más tardar dentro de los dos (2) años siguientes*». Por ende, verificada la infructuosidad del yacimiento, la amortización de la inversión no sigue la regla general del inciso 2.º del artículo 143 del ET, esto es, amortizarse en un término no menor a cinco años y con base en el sistema de estimación técnica de costo de unidades de operación o por línea recta, sino que toda la inversión se amortiza en el año en que se verifique tal circunstancia o dentro de los dos años siguientes. Al hilo de lo anterior, destaco que si la contribuyente aplicó la amortización por inversiones infructuosas, en principio, tendría como consecuencia que el costo fiscal del activo cedido es equivalente a cero pesos, pues la inversión fue amortizada plenamente antes de la cesión, dato que se debe tener en cuenta de cara a la aplicación del artículo 90 del ET.

Atentamente,

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ