



Radicado: 25000-23-37-000-2019-00206-01 (26573)
Demandante: Petrolífera Petroleum (Colombia) Limited
FALLO

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

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá D.C., dieciséis (16) de marzo de dos mil veintitrés (2023)

Referencia: MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 25000-23-37-000-2019-00206-01 (26573)
Demandante: PETROLÍFERA PETROLEUM (COLOMBIA) LIMITED
Demandado: DIAN

Temas : Impuesto sobre la renta periodo 2011. Dedución por amortización de inversiones. Exploración de hidrocarburos.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 7 de octubre de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "B" que declaró la nulidad de los actos administrativos demandados y no condenó en costas.

La parte resolutive de la sentencia apelada dispuso lo siguiente¹:

"PRIMERO: DECLARAR la nulidad de los actos administrativos contenidos en la **Liquidación Oficial de Revisión No. 312412017000067 del 08 de noviembre de 2017**, por medio de la cual se modificó la declaración del impuesto sobre la renta presentada por la sociedad Petrolífera Petroleum Colombia Limited por el año 2011; y de la **Resolución No. 011277 del 08 de noviembre de 2018**, confirmatoria del acto anterior.

SEGUNDO: Como consecuencia de lo anterior, a título de restablecimiento del derecho **DECLARAR** la firmeza del denunciado privado del impuesto sobre la renta presentada por la sociedad Petrolífera Petroleum Colombia Limited correspondiente al año 2011.

TERCERO: Por no haberse causado ni demostrado, no se condena en costas. [...]"

ANTECEDENTES

Petrolífera Petroleum (Colombia) Limited -en adelante Petrolífera- presentó declaración del impuesto sobre la renta y complementarios por el año gravable 2011, el 18 de abril de 2012 en la que registró una pérdida líquida por valor de \$45.808.981.000 y un total saldo a pagar por \$383.425.000².

¹ Índice 2 del SAMAI.

² Folio 10 del c.a.1.



El 8 de abril de 2014, la actora presentó corrección a su denuncia rentística en la que disminuyó la pérdida declarada a \$45.561.798.000, liquidó sanción por \$8.157.000, para un total saldo a pagar de \$391.582.000³.

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -en adelante DIAN- profirió el Requerimiento Especial 312382017000014 del 16 de marzo de 2017, mediante el cual propuso rechazar parte del costo de ventas declarado y llevarlo como activo fijo, en consecuencia, disminuir la pérdida líquida e imponer sanción por rechazo o disminución de pérdidas, para un total saldo a pagar de \$2.281.305.000⁴.

El 21 de junio de 2017, la sociedad demandante respondió el acto preparatorio y atacó las glosas allí propuestas por la administración⁵.

Mediante Liquidación Oficial de Revisión 312412017000067 del 8 de noviembre de 2017 el fisco modificó el denuncia rentístico de la demandante en los términos del requerimiento especial⁶.

Frente al acto anterior, la accionante interpuso recurso de reconsideración el 12 de enero de 2018, desatado mediante Resolución 011277 del 8 de noviembre de 2018 que confirmó en todas sus partes la liquidación oficial⁷.

DEMANDA

La actora en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho formuló las siguientes pretensiones⁸:

“1.1. Que son nulos en su totalidad los siguientes actos administrativos por medio de los cuales la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales modificó la declaración del Impuesto sobre la Renta del Año Gravable 2011:

(a) Liquidación Oficial de Revisión 312412017000067 del 8 de noviembre de 2017, por medio de la cual la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá de la DIAN modificó la declaración de impuestos sobre la renta del año gravable 2011.

(b) Resolución 011277 del 08 de noviembre de 2018, por medio de la cual se Resuelve el Recurso de Reconsideración presentado contra la Liquidación 312412017000067, por medio de la cual la División de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN confirmó en su totalidad la Liquidación Oficial practicada confirmando la modificación de la declaración de impuesto sobre la renta del año gravable 2011.

1.2. En virtud de la declaratoria de nulidad de los actos administrativos anteriormente mencionados, a título de restablecimiento del derecho a favor de Petrolífera, solicito al señor Juez declarar lo siguiente:

³ Folio 392 del c.a.2.

⁴ Folios 555 a 565 del c.a.3.

⁵ Folios 568 a 603 del c.a.4.

⁶ Folios 41 a 59 vto. del c.p.

⁷ Folios 638 a 667 del c.a.4. y 66 a 78 vto. del c.p.

⁸ Folios 1 a 2 del c.p.1.



- (a) *Que los datos y factores consignados por Petrolífera Colombia en la declaración de su impuesto sobre la renta del año gravable 2011 son correctos.*
- (b) *Que no hay lugar a la imposición de la Sanción por Inexactitud determinada por la DIAN en el acto administrativo demandado, en razón a que la Compañía no ha incurrido en ninguno de los hechos sancionables determinados por la ley.*
- (c) *Que la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2011 presentada por Petrolífera está en firme.*
- (d) *Que no son de cargo de mi representada las costas en que haya incurrido la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales con relación a la actuación administrativa, ni las de este proceso.*
- 1.3. *Que se condene en costas y agencias en derecho a la parte demandada.”*
(Subrayado propio del texto)

La demandante invocó como normas violadas, las siguientes:

- Artículo 338 de la Constitución Política.
- Artículo 137 de la Ley 1437 de 2011.
- Artículos 142, 143, 647 y 730 del Estatuto Tributario.
- Artículos 13 y 65 del Decreto 2649 de 1993.

El concepto de la violación se sintetiza así:

Los actos demandados están falsamente motivados

Manifestó que los actos administrativos están falsamente motivados por cuanto Petrolífera obtuvo ingresos por la venta de gas y crudo que generó durante la etapa de exploración de los pozos Brillante y La Pinta en el año gravable 2011, lo que conlleva a la nulidad de los actos enjuiciados.

Explicó que, dado que produjo un ingreso a su favor durante el periodo exploratorio, pagó las regalías correspondientes y a esos ingresos les asoció los costos en que incurrió. Puntualizó que, de acuerdo con la técnica contable, las erogaciones en que se incurra en las actividades de exploración deben ser reconocidas como costo, y así precisamente lo hizo la accionante.

Alegó que mientras los pozos estuvieron en etapa de exploración registró las erogaciones en la cuenta contable 1508-*Construcciones en curso* y cuando tuvo ingresos por la venta de hidrocarburos, llevó los pagos a la cuenta contable 1715-*Costos de exploración por amortizar*, operación admitida una vez se determina el potencial de existencias petroleras.

Expresó que Petrolífera realizó el traslado a la cuenta 1715 una vez contó con el Estudio de Reservas Probadas a diciembre de 2011, que demuestra la existencia de crudo en la realización de pruebas extensas.



Resaltó que en el cálculo de la amortización la contribuyente tuvo en cuenta los periodos en los que se obtendrían beneficios económicos, esto es, la producción y venta de barriles de petróleo que le generaron ingresos, entre otros, en el año 2011.

Precisó que los ingresos por la venta de petróleo y gas de los pozos en discusión están soportados en las facturas que expidió a terceros y que se relacionaron en la certificación suscrita por su revisor fiscal.

Estimó que las erogaciones por cuantía de \$5.726.432.000 cumplen con los requisitos establecidos en el artículo 107 del Estatuto Tributario.

Consideró que la DIAN incurrió en un indebido entendimiento de los artículos 142 y 143 del Estatuto Tributario, lo que conllevó a que exista una sobreestimación de los activos de la compañía y que los ingresos se reflejaran en la contabilidad sin un costo o gasto asociado, lo que a su vez desconoce el principio contable de asociación contenido en el artículo 13 del Decreto 2649 de 1993.

Sostuvo que la entidad demandada al rechazar costos debió también rechazar los ingresos asociados.

Interpretación errada de los artículos 142 y 143 del Estatuto Tributario

Especificó que para el año gravable 2011 los pozos Brillante y La Pinta eran productivos y generaron ingresos a la compañía, independientemente de que para la fecha no se hubiera declarado la comercialidad.

Aseveró que el artículo 142 del Estatuto Tributario no contempla que el contribuyente deba contar con la declaratoria de comercialidad como requisito para la deducción de los costos y gastos asociados a la etapa de exploración, y por ello su desconocimiento transgrede el principio de legalidad, lo que estimó como un exceso de formalismo y una transgresión del principio constitucional de primacía del derecho sustancial sobre el formal.

De igual forma, el artículo 143 *ibídem* refiere el término durante el cual se puede hacer efectiva la amortización de inversiones, y tratándose de exploración de recursos naturales admite la amortización a un término no inferior a 5 años, sin que disponga limitaciones para su solicitud relacionadas con la etapa de exploración o explotación, ni que condicione su procedencia a la declaratoria de comercialidad como lo pretende la accionada.

Puso de presente que en respuesta a un derecho de petición que elevó la compañía, la Agencia Nacional de Hidrocarburos – en adelante ANH – señaló que es posible obtener ingresos durante las etapas de pruebas cortas y extensas, sin que sea necesaria la declaratoria de comercialidad, siempre que se acaten los procedimientos para la fiscalización de los hidrocarburos obtenidos y se liquiden las regalías correspondientes.

Mencionó que el artículo 67 del Decreto 2649 de 1993 no es aplicable al presente caso, pues Petrolífera al haber capitalizado el valor de las inversiones en que incurrió durante la etapa de exploración, una vez obtuvo ingresos asociados, podía amortizar el valor capitalizado porque así lo prevén las normas contables.



Por lo anterior, y atendiendo al principio contable de la prudencia, para no sobreestimar los activos ni subestimar los gastos y con ello las pérdidas, deben registrarse las erogaciones en etapa de exploración en el estado de resultados como costo.

Aplicación indebida del artículo 647 del Estatuto Tributario

A juicio de la demandante no se configuró ninguno de los hechos sancionables para la imposición de la sanción por inexactitud, pues los costos cumplieron con los requisitos legales para su deducción. Enfatizó en que la información que Petrolífera registró en su denuncia rentístico fue veraz, correcta y completa.

Infirió que en los casos en que se discute la falta de acreditación de requisitos formales sobre cifras ciertas y veraces, la sanción por inexactitud no puede ser impuesta, pues no se puede considerar la falta de acreditación de requisitos formales como una inclusión de datos falsos dentro de una declaración tributaria.

Alegó que en el presente caso existe una diferencia de criterios en torno a la interpretación del derecho aplicable. Coligió que de un análisis sistemático del artículo 647 del Estatuto Tributario se tiene que la sociedad actora no puede ser objeto de la sanción por inexactitud, en la medida en que los hechos y cifras denunciados son completos y verdaderos, porque no se configura lesividad y porque la DIAN en los actos enjuiciados no demostró lo contrario.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **DIAN**, se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos⁹:

Los actos administrativos demandados están debidamente motivados

Manifestó que los actos acusados están debidamente motivados y están soportados en las pruebas aportadas al proceso y en las normas que regulan la materia.

Argumentó que no es posible que estando aún en la etapa de exploración y sin comenzar de forma sustancial y permanente la explotación y producción de crudo en los pozos, se inicie la amortización de las inversiones que se realizaron en virtud del Contrato de Exploración y Producción de Hidrocarburos (E&P) 007 de 2007 – Sierra Nevada, y que esa deducción sea procedente.

Planteó que al ser los artículos 142 y 143 del Estatuto Tributario normas especiales para la aceptación de estas deducciones, no pueden analizarse bajo la óptica del artículo 107 *ibídem*.

Destacó que la motivación de los actos objeto de control fue bastante extensa, detalló uno a uno los hechos y normas en que se fundaron para rechazar costos por amortización de las inversiones generadas en la etapa de exploración de los pozos Brillante y La Pinta, declarados en el año 2011.

⁹ Folios 137 a 148 del c.p.



Improcedencia de las deducciones por amortización de gastos

Explicó que, por tratarse de operaciones de la industria petrolera, es necesario integrar lo pactado en los contratos de exploración y producción de hidrocarburos, con la regulación contable y tributaria, y así aplicar los principios de realidad sustancial, equidad, eficiencia, progresividad y espíritu de justicia que establece el ordenamiento jurídico.

Dijo que conforme al clausulado del Contrato E&P 007 de 2007 – Sierra Nevada, si la actora está desarrollando la etapa de exploración y como consecuencia encuentra petróleo, no puede entenderse que culminó la etapa de exploración e inició la de explotación.

Precisó que una vez valorado el material probatorio que hace parte del expediente, determinó que los ingresos que se obtuvieron en desarrollo de las pruebas iniciales o extensas que se realizaron en los pozos Brillante y La Pinta como parte de la etapa de exploración, son extraordinarios y no pueden considerarse una fuente de recursos continua y permanente durante la vigencia del contrato, hasta tanto no se efectúen los procedimientos necesarios para que el campo se declare como comercial.

Apreció que la norma fiscal prevalece sobre la regulación contable, por lo que hasta tanto no se determine la comercialidad o la infructuosidad del campo, no procede iniciar la amortización de las inversiones efectuadas.

Resaltó que, dado que la sociedad no ha demostrado que salió de la etapa de exploración, su tratamiento fiscal en el impuesto sobre la renta es el dispuesto en los artículos 142 y 143 del Estatuto Tributario.

Procedencia de la sanción por inexactitud

Estimó que no se evidencia una diferencia de criterios en cuanto a la interpretación de la norma aplicable, ni errores de apreciación que exima a la demandante de la imposición de la sanción por inexactitud.

Afirmó que el fisco demostró que las transacciones económicas denunciadas por Petrolífera no se ajustan a lo dispuesto en la normatividad tributaria, por lo que se configuró inexactitud sancionable.

Sanción por rechazo o disminución de pérdidas

Consideró que la sanción por disminución de pérdidas declaradas impuesta en los actos demandados se ajustó a derecho, pues en estos se determinó oficialmente un menor valor de pérdida fiscal frente a la declarada por la accionante, al advertir que incluyó costos de ventas inexistentes, por el incumplimiento de lo dispuesto en los artículos 142 y 143 del Estatuto Tributario.

Improcedencia de la condena en costas solicitada por la actora

Señaló que atendiendo a lo contemplado por el artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, no se condenará en costas en aquellos procesos que se ventile un interés público, lo que ocurre en este



caso, pues se discute la determinación de tributos. Lo que no quiere decir que a la DIAN no se le condene en costas bajo un criterio subjetivo, sino que bajo un criterio funcional no se le condene en costas, teniendo en cuenta que realiza actos que comportan un interés público.

Solicitó reconocer en favor del fisco las expensas y gastos sufragados durante el curso del presente proceso, y agencias en derecho dentro de los límites señalados en los acuerdos proferidos por el Consejo Superior de la Judicatura sobre la materia.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “B” accedió a las pretensiones de la demanda y no condenó en costas. Las razones de la decisión se resumen así¹⁰:

Dilucidó que los activos diferidos corresponden a costos y gastos de los que se espera obtener un ingreso amortizable, no obstante, se capitalizan como un activo para no afectar los resultados financieros del ente económico en los periodos económicos en los que aún no se han consumido dichos recursos.

Así, una vez la compañía genera los recursos esperados, procede la amortización de las inversiones en que incurrió para obtener esta utilidad, en virtud del principio de asociación.

Precisó que en el sector de hidrocarburos las inversiones efectuadas en la etapa de exploración, al margen de su capitalización como activo diferido, son un verdadero costo o gasto deducible. Cuya recuperación está prevista mediante una deducción gradual, al no existir, por regla general, utilidad objeto de imputación en las etapas previas a la de explotación de hidrocarburos.

Indicó que conforme a los artículos 142, 143 y 159 del Estatuto Tributario las inversiones relativas a la exploración y explotación de hidrocarburos pueden amortizarse en un término no inferior a 5 años, sin perjuicio de que, si la exploración resulte infructuosa, este rubro podrá amortizarse en el año en que se determine dicha condición o a más tardar dentro de los 2 años siguientes. Además, advirtió que el decreto reglamentario consagra la posibilidad de que inversiones infructuosas se amorticen con rentas de otras exploraciones productivas de la misma naturaleza.

Destacó que según la jurisprudencia los artículos 142 y 143 del Estatuto Tributario son normas especiales por lo que deben aplicarse de forma preferente sobre lo dispuesto en el artículo 107 *ibídem*.

Mencionó que la etapa de exploración se define contractualmente según los límites fijados en el Código de Petróleos, lo que no quiere decir que durante este lapso el proyecto no sea exitoso y se produzca y comercialice crudo, hecho que independiente de sus efectos contractuales, tiene unos efectos tributarios, tanto en la generación de ingresos como en el tratamiento de los gastos que estaban siendo diferidos.

¹⁰ CD visible a folio 167 del c.p. Índice 2 del SAMAI.



Puntualizó que, según el acervo probatorio arrimado al expediente, a 31 de diciembre de 2011, el Contrato E&P 007 de 2007 – Sierra Nevada estaba en etapa de exploración.

También observó que según los formatos de resúmenes mensuales de producción y movimiento de petróleo remitidos al Ministerio de Minas y Energía el pozo Brillante 1, estaba en pruebas iniciales entre los meses de agosto y diciembre de 2011 y arrojó una producción de 510,87 barriles de crudo; a su vez el pozo La Pinta desarrolló la etapa de pruebas extensas en el mes de diciembre de la misma anualidad y produjo 1.821 barriles de crudo.

Expresó que la actora aportó las facturas de venta de los hidrocarburos que obtuvo en fase de exploración de los pozos Brillante y La Pinta, así como un certificado suscrito por su revisor fiscal que da cuenta de que se registraron contablemente los ingresos por la venta de petróleo y gas extraídos de estos pozos en cuantía de \$978.201.451, una vez deducidos los pagos por concepto de regalías.

Apreció que una vez la contribuyente percibió estos ingresos, amortizó el valor capitalizado de las inversiones efectuadas en periodo exploratorio de cada pozo, para lo cual tuvo en cuenta los meses en que se percibieron ingresos (pozo Brillante 5 meses y pozo La Pinta 1 mes), con lo que obtuvo la suma de \$5.726.432.000 que llevó al costo en su denuncia rentística del año gravable 2011.

El *a quo* indicó que la actora en primer lugar registró en las cuentas contables 1710-*Cargos diferidos* y 1715-*Costos de exploración por amortizar* los costos de exploración de hidrocarburos, y destacó que no llevó al costo en 2011 la totalidad de las erogaciones registradas (\$138.598.672.556), sino la porción que correspondía amortizar.

Aseguró que los ingresos derivados de la comercialización de gas y petróleo obtenidos de pozos en etapa de exploración no pueden ser considerados extraordinarios, ya que están íntimamente ligados a la actividad productora de renta de la demandante.

En lo que alude a la declaratoria de comercialidad y el inicio formal de la etapa de explotación para la aceptación de la deducción por amortización de inversiones, aseveró que no están contemplados en los artículos 142 y 143 del Estatuto Tributario como requisito para su procedencia, por lo que esta exigencia por parte del fisco carece de sustento legal. Prosperó el cargo.

Respecto de la condena en costas, dijo que pese a que la demandante solicitó que se condenara a la DIAN, no justificó su solicitud ni se refirió de manera concreta a los hechos que darían lugar a dicha condena. Se abstuvo de condenar en costas a la parte vencida por no estar demostrada su causación.

RECURSO DE APELACIÓN

La **DIAN** apeló con fundamento en los siguientes argumentos¹¹:

Dijo que los costos de ventas objeto de rechazo no son deducibles del impuesto sobre la renta, sino que se trata de una inversión amortizable que debió contabilizarse como

¹¹ CD visible a folio 167 del c.p. Índice 2 del SAMAI.



un activo diferido que integra el patrimonio de la demandante, sujeto a lo previsto en los artículos 142 y 143 del Estatuto Tributario.

Explicó que en el ámbito tributario no era posible iniciar la amortización de las inversiones incurridas en virtud del Contrato E&P 007 de 2007 – Sierra Nevada, sin haber culminado la etapa de exploración e iniciar de forma permanente la explotación y producción del crudo en los pozos.

Por lo anterior, indicó que no es procedente analizar las erogaciones en etapa de exploración bajo los criterios dispuestos en el artículo 107 del Estatuto Tributario, como lo hizo el Tribunal.

Señaló que por tratarse de una compañía perteneciente al sector de hidrocarburos tiene características propias de esta actividad económica, que tienen incidencia fiscal. Así, destacó que si el contribuyente está desarrollando la etapa de exploración y encuentra hidrocarburos, no puede entenderse que culminó la etapa de exploración e inició la de explotación si se tiene en cuenta el clausulado del contrato y las normas regulatorias de la actividad de hidrocarburos.

Consideró que de conformidad con las pruebas que obran en el expediente la actora generó ingresos extraordinarios por el petróleo que obtuvo en desarrollo de las pruebas iniciales y extensas realizadas en los Pozos Brillante y La Pinta como parte de la etapa de exploración en el Contrato E&P 007 de 2007 – Sierra Nevada.

No obstante, ésta no puede ser considerada como una fuente de ingresos permanentes o continuos, hasta tanto se declare el campo como comercial y empiece su explotación.

Aseguró que las inversiones que realizó la sociedad demandante en virtud del Contrato E&P 007 de 2007 – Sierra Nevada en la etapa de exploración no podían ser amortizables y deducibles del impuesto sobre la renta y complementarios por el año gravable 2011. Sostuvo que los artículos 142 y 143 del Estatuto Tributario deben aplicarse de forma preferente a lo dispuesto en el artículo 136 del Decreto 2649 de 1993.

Observó que a lo largo del proceso, la accionante no logró demostrar más allá de toda duda razonable que había salido de la etapa de exploración y por tanto, bajo esa realidad es que debe analizarse su tratamiento fiscal.

Por lo expuesto hasta este punto, concluyó que los actos administrativos demandados se ajustaron a derecho al rechazar costos de ventas en cuantía de \$5.726.432.000.

En lo que alude a la sanción por inexactitud impuesta, estimó que no hay diferencia de criterios, pues no se evidencian las normas que eventualmente tengan diferencias de interpretación, ni cuáles son los errores de apreciación o inadecuado planteamiento de la situación fáctica en que haya incurrido el fisco al rechazar parte del costo declarado.

Advirtió que en el desarrollo del proceso de fiscalización la DIAN encontró operaciones económicas que no se ajustaron a lo establecido en las normas tributarias, por lo que se configuró inexactitud sancionable.



Sustentó que procede la sanción por disminución de pérdidas impuesta por la autoridad tributaria, pues oficialmente se determinó un menor valor de la pérdida fiscal declarada, debido a que la actora incluyó costos de ventas inexistentes, por inaplicación de lo consagrado en los artículos 142 y 143 del Estatuto Tributario.

TRÁMITE PROCESAL DE SEGUNDA INSTANCIA

La **demandante** no se pronunció durante la oportunidad prevista en el numeral 6 del artículo 247 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, modificado por el artículo 67 de la Ley 2080 de 2021.

El **Ministerio Público** guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la parte demandada, le corresponde a la Sala determinar si procede la deducción de los costos incurridos en las actividades de exploración durante el año gravable o debieron tratarse como inversiones amortizables deducibles solo a partir de la comercialización de los pozos.

Costos de ventas por actividades en etapa exploratoria en el sector de hidrocarburos

La DIAN en el recurso de apelación consideró que no proceden los costos de venta declarados por Petrolífera en cuantía de \$5.726.431.577, debido a que los pozos Brillante y La Pinta, en el año gravable en discusión, aún se encontraban en etapa exploratoria y, por tanto, las erogaciones en que se incurrió en dicha etapa debían mantenerse en el activo como inversiones amortizables, hasta tanto se determinara su comercialidad o infructuosidad.

Esta Sección se ha pronunciado de forma reiterada sobre el tratamiento contable y fiscal aplicable a las erogaciones en que incurren las compañías del sector de hidrocarburos durante la etapa de exploración. En esta oportunidad, se trae a colación lo expuesto en sentencia del 3 de noviembre de 2022, que resolvió un caso similar al que aquí nos ocupa, en el siguiente sentido¹²:

“3.1- A efectos de desatar la contienda que convoca a las partes, para la época de los hechos sub examine, el artículo 142 del ET establecía que eran deducibles «las inversiones necesarias realizadas para los fines del negocio o actividad, si no lo fueren de acuerdo con otros artículos de este capítulo y distintas de las inversiones en terrenos». En particular, el artículo 142 del ET ibidem determinaba que la noción de «inversiones necesarias amortizables» comprendía los desembolsos efectuados o causados para los fines del negocio o actividad, que fueran susceptibles de demérito y que, «de acuerdo con la técnica contable» debieran

¹² Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 23839, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez. Que reitera: Sentencia del 9 de septiembre de 2021. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 24282, C.P. Milton Chaves García; Sentencia del 26 de agosto de 2021. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 25127, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto; Sentencia del 5 de agosto de 2021. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 25034, C.P. Milton Chaves García; Sentencia del 22 de julio de 2021. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 25198, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto; Sentencia del 22 de abril de 2021. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 24965, C.P. Milton Chaves García; Sentencia del 10 de octubre de 2018. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 21642, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.



registrarse como: (i) activos, para su amortización en más de un año o período gravable; (ii) diferidos, ya fueren gastos preliminares de instalación u organización o de desarrollo; o (iii) como costos de adquisición o explotación de minas y de exploración y explotación de yacimientos petrolíferos o de gas y otros productos naturales. Así, en caso de que la erogación cumpliera los anteriores requisitos, el contribuyente debía deducir el gasto, mediante el sistema de amortización, en los términos dispuestos en el artículo 143 ejusdem.

[...]

3.2- Al respecto, de conformidad con el criterio de decisión de la Sala, que ahora se reitera, la técnica contable establecida en el Decreto 2649 de 1993 dicta que las inversiones amortizables en la etapa de exploración deban registrarse contablemente como activos diferidos (artículo 67), sin que tuviera relevancia el éxito o no de la actividad, pues basta que de estas se esperen obtener beneficios económicos en otros períodos, toda vez que la norma ibidem «no establecía de forma obligatoria que existieran ganancias a futuro (...) sino que se encontraba supeditado a que existiera tanto ganancias como pérdidas». Asimismo, en las sentencias referidas se destacó que del catálogo de cuentas dispuesto en el artículo 14 del Decreto 2650 de 1993, las cuentas contables 1715 y 1720, junto con sus dinámicas, se refieren específicamente a que en ellas se deben registrar, como activos diferidos, los «costos de exploración por amortizar» y los «costos de explotación y desarrollo», respectivamente. Por lo anterior, se ha concluido que a las inversiones en cuestión le son aplicables los artículos 142 y 143 del ET como normas especiales que priman sobre el artículo 107 ibidem, lo cual obligaba a que la deducción del gasto se realizara de forma gradual mediante el sistema de amortización, sin que fuera procedente llevar la totalidad de las erogaciones al estado de resultados del período revisado.» (Subraya la Sala)

De la jurisprudencia anteriormente citada se extracta que, de conformidad con los artículos 142 y 143 del Estatuto Tributario, y la técnica contable, las inversiones efectuadas en etapa de exploración de hidrocarburos (petróleo y gas) deben registrarse como activos diferidos, y serán deducibles gradualmente mediante el sistema de amortización en los términos del artículo 143 *ibidem*¹³, sin que para ello sea relevante el éxito o no de la actividad exploratoria, pues la normativa no obliga a que existan ganancias futuras. Por lo anterior, estas partidas se deben llevar al costo o al gasto de forma gradual, sin que sea procedente llevarlas directamente y en su totalidad, en el año en que se incurrían.

Adicionalmente, la referida sentencia precisó que los artículos 142 y 143 del Estatuto Tributario son de carácter especial, por lo que su aplicación prima sobre lo dispuesto en el artículo 107 del mismo ordenamiento, como lo alegó la administración.

Descendiendo al caso concreto, se tiene que Petrolífera en el año gravable 2011 declaró costos de ventas por cuantía de \$43.956.791.000¹⁴, que discriminó así¹⁵:

¹³ **“Artículo 143. Término para la Amortización de Inversiones.** Cuando se trate de costos de adquisición o exploración o explotación de recursos naturales no renovables, la amortización podrá hacerse con base en el sistema de estimación técnica de costo de unidades de operación o por el de amortización en línea recta en un término no inferior a cinco (5) años. Cuando las inversiones realizadas en exploración resulten infructuosa, 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.” (Subraya la Sala)

¹⁴ Folio 392 del c.a.2.

¹⁵ Folio 169 del c.a.1.



“REGLON 49 COSTOS DE VENTAS

| PUC | Nombre PUC | Saldo Fiscal Final |
|--------------|-------------------|---------------------------|
| 516015 | EQUIPO DE OFICINA | 41.715.989.586 |
| 611510 | PETROLEO CRUDO | 1.240.427.002 |
| 611510 | PETROLEO CRUDO | 701.946.935 |
| 611510 | PETROLEO CRUDO | 298.427.331 |
| TOTAL | | 43.956.790.854” |

El rubro que fue objeto de cuestionamiento por el fisco hace parte de la cuenta contable PUC 516015-*Equipo de oficina* que según informó la contribuyente incluye los siguientes valores¹⁶:

“Depreciación y amortización fiscal

| Nombre del pozo | Estado del campo | Total Fiscal |
|-------------------------|-------------------------|------------------------|
| Muebles y enseres | N/A | 290.665.719 |
| Gastos preoperativos | Exploración | 106.905.005 |
| <u>La Pinta</u> | <u>Exploración</u> | <u>1.455.864.451</u> |
| <u>Brillante 1</u> | <u>Exploración</u> | <u>4.400.728.777</u> |
| Brillante 2 - Pozo seco | Seco | 15.847.388.362 |
| San Angel - Pozo seco | Seco | 19.614.437.271 |
| Totales | | 41.715.989.586” |

(Subraya la Sala)

La DIAN cuestionó la suma de \$5.726.431.577 correspondiente a erogaciones efectuadas en etapa exploratoria en los pozos Brillante y La Pinta en desarrollo del Contrato E&P 007 de 2007 – Sierra Nevada, suscrito entre la Agencia Nacional de Hidrocarburos -ANH- y la demandante, rechazada mediante los actos acusados, al considerar que para que procediera su deducción los pozos debían haber culminado su fase de exploración y haberse determinado su comercialidad.

Es relevante advertir que ni la cuantía declarada ni el concepto de las erogaciones son objeto de debate entre las partes, es decir, la autoridad tributaria no cuestionó que la suma fuera errónea o no correspondiera a la realidad, así como tampoco discutió que los pagos no estuvieran relacionados a la etapa de preoperación de la compañía.

Igualmente, es de señalar que la demandante reconoció que a 31 de diciembre de 2011, los pozos continuaban en etapa de exploración, pues así lo informó la actora a la autoridad tributaria en la “*Relación de contratos vigentes a 31 de diciembre de 2011*”¹⁷.

De este modo, al ser claro que los pozos estaban en etapa de exploración, resulta imperativo determinar el tratamiento contable y fiscal que Petrolífera dio a estas inversiones, para así, determinar su procedencia como costos de ventas en el año gravable 2011.

En las Notas a los “*Estados Financieros por los años terminados el 31 de diciembre de 2010 y 2011*” la Sala observa que, de acuerdo con la política contable de Petrolífera, esta registraba en su activo las inversiones realizadas durante la etapa de exploración de hidrocarburos, para luego amortizarlas gradualmente en la medida en que el resultado

¹⁶ Folio 170 del c.a.1.

¹⁷ Folio 55 del c.a.1.



de las perforaciones indicara que existían reservas de hidrocarburos comercialmente explotables¹⁸.

Según el formato denominado “Resumen mensual sobre producción y movimiento de petróleo” del Ministerio de Minas y Energía, el pozo Brillante en los meses de agosto a diciembre de 2011 produjo 510,87 barriles de crudo y el pozo La Pinta en el mes de diciembre de 2011 produjo 1.821 barriles de crudo¹⁹.

Ahora, por medio de escrito de 3 de febrero de 2014, la sociedad demandante respondió el Auto de Verificación o Cruce 312382014000137 del 30 de enero de 2014. Con el Anexo 4, allegó el auxiliar de las cuentas contables PUC 516015 y 61510 y explicó cómo calculó contable y fiscalmente la depreciación, bajo qué método y sobre qué campos o pozos efectuó amortizaciones y el estado de las mismas al año 2011, así²⁰:

“Depreciación y Amortización Contable”

La depreciación y amortización contable se aplicó el método de unidades técnicas de producción

Depreciación y amortización fiscal

La depreciación y amortización fiscal se calculó utilizando el método de línea recta de manera proporcional a número de meses de producción durante el año 2013

DEPRECIACION Y AMORTIZACION FISCAL

| Dep/Amotiz | Global | Base DD&A | Ajustes fiscales a la Base de Dep y Amortiz | Base Dep o Amortizable | % Anual | Meses/ Producc | DD&A |
|--------------------------|--------|------------------------|---|------------------------|---------|----------------|----------------------|
| Amortizable Brillante | | 51.246.805.506 | | 51.246.805.506 | 20% | 5 | 4.270.567.126 |
| CAPITAL PETROLIFERA | | 18.229.264.317 | - 13.914.391.899 | 4.314.872.418 | 20% | 1 | 334.977.737 |
| General | | 4.443.062.926 | - 687.484.732 | 3.755.578.194 | 20% | 1 | 62.592.970 |
| La Pinta | | 87.351.867.050 | | 87.351.867.050 | 20% | 1 | 1.455.864.451 |
| Amortizable Total | | 161.270.999.799 | - 14.601.876.631 | 146.669.123.168 | | | 6.124.002.284 |

[...]” (Resaltado y Subrayado propio del texto)

Igualmente, en el Anexo 6.2 de la respuesta al requerimiento especial denominado “Resumen de los ingresos y costos declarados por los contratos/producción en el año gravable 2011”, se observa²¹:

“INGRESOS DECLARADOS RENTA 2011

| Renglon | Nombre Renglon | PUC | Nombre PUC | Saldo Contable | | Saldo Fiscal Final |
|-----------------|-------------------------------|--------|----------------|--------------------|----------------------|----------------------|
| | | | | Ajustado | Ajustes Fiscales Ref | |
| 42 | Ingresos brutos operacionales | 411510 | PETROLEO CRUDO | 193.726.578 | 0 | 193.726.578 |
| | | 411512 | VENTAS DE GAS | 784.474.873 | 121.405.536 {1} | 905.880.409 |
| 42 Total | | | | 978.201.451 | 121.405.536 | 1.099.606.987 |

{1} Traslado de la cuenta 611510 -Regalias ANH

Ingresos por Pozo

| PUC | Pozo | Total |
|-------------|--------------|--------------------|
| 4115 | Brillante | 777.727.526 |
| | La Pinta | 200.473.925 |
| 4115 | Total | 978.201.451 |

¹⁸ Folios 34 a 35 del c.a.1.

¹⁹ Folios 141 a 185 del c.a.1.

²⁰ Folios 129 a 130 y 170 del c.a.1

²¹ Folios 609 a 610 del c.a.4.





COSTOS DECLARADOS RENTA 2011

| Renglon | Nombre Renglon | PUC | Nombre PUC | Saldo Contable | | Ref | Saldo Fiscal Final |
|----------------|-----------------|--------|-------------------|-----------------------|----------------------|-----|-----------------------|
| | | | | Ajustado | Ajustes Fiscales | | |
| 49 | Costo de ventas | 516015 | EQUIPO DE OFICINA | 37.243.411.524 | 4.472.578.062 | {a} | 41.715.989.586 |
| | | 611510 | PETROLEO CRUDO | 1.240.427.002 | | 0 | 1.240.427.002 |
| | | | PETROLEO CRUDO | 920.609.887 | - 218.662.952 | {b} | 701.946.935 |
| | | 611510 | PETROLEO CRUDO | 177.021.795 | 121.405.536 | {c} | 298.427.331 |
| 49Total | | | | 39.581.470.208 | 4.375.320.646 | | 43.956.790.854 |

{a) Mayor valor de depreciación y Amortización fiscal sobre contable

{b) Rechazo de gasto por pasivos estimados

{c) Traslado cuenta 421512 - Regalias ANH (Cruza con Ref F11)"

Consta además certificación suscrita por la revisora fiscal de la compañía actora el 19 de diciembre de 2017, aportada con el recurso de reconsideración en la que señaló²²:

"[...] 3. Una vez revisados los registros contables de la Sucursal y sus respectivos libros oficiales, puedo certificar que a diciembre 31 de 2011 la Sucursal tenía registradas las siguientes inversiones base de amortización en los campos Brillante y La Pinta:

Campo Brillante (Pozo Brillante)

| Cuenta PUC | Descripción Cuenta PUC | Detalle de la Inversión | Valor |
|---------------------------------------|-----------------------------|---|-----------------------|
| 152805 | Equipo de Procesam Dato | Brillante SE 1 | 8.373.251 |
| 171019 | Technical Services Other | Brillante SE 1 | 3.272.209.000 |
| 171019 | Technical Services Other | Brillante SE Long Term Test | 35.305.203 |
| 171515 | Otros costos de exploración | Brillante SE 1 | 24.968.466.202 |
| 171515 | Otros costos de exploración | Brillante SE Long Term Test | 1.934.107.735 |
| 171515 | Otros costos de exploración | Construcción Variante Brillante Sureste 1-Civil | 1.741.149.614 |
| 171515 | Otros costos de exploración | 275 Km Seis mic 3D Brillante | 19.287.194.501 |
| Total Inversiones amortizables | | | 51.246.805.506 |

Campo Sierra Nevada (Pozo La Pinta)

| Cuenta PUC | Descripción Cuenta PUC | Detalle de la Inversión | Valor |
|------------|---------------------------------------|---------------------------------|----------------|
| 152805 | Proyecto Exploración Pozos en Proceso | La Pinta 1 - Post Snubbing | 1.451.156 |
| 170520 | Seguros y Fianzas | Drilling Well La Pinta 1 | 691.891 |
| 171004 | Organización y Oreoperativos (sic) | La Pinta 1 - Snubbing Operation | 28.754.400 |
| 171004 | Organización y Oreoperativos (sic) | La Pinta 1 - Post Snubbing | 69.857.687 |
| 171004 | Organización y Oreoperativos (sic) | La Pinta 1 - Post Drilling | 3.000.000 |
| 171515 | Otros costos de exploración | La Pinta 1 - Snubbing Operation | 17.489.848.013 |
| 171515 | Otros costos de exploración | La Pinta 1 - Post Snubbing | 1.055.365.581 |
| 171515 | Otros costos de exploración | Drilling Well La Pinta 1 | 67.649.000.631 |
| 171515 | Otros costos de exploración | La Pinta 1 - Post Drilling | 1.053.897.691 |

²² Folio 761 a 763 del c.a.4.



Total Inversiones amortizables

87.351.867.050

4. Una vez revisados los registros contables de la Compañía y sus respectivos libros oficiales, puedo certificar que entre el 01 de enero al 31 de diciembre de 2011 la sucursal registró en la cuenta 4115 ingresos por la venta de petróleo y gas de los pozos la Pinta-1 y Brillante-1 por valor de \$978,201,451 discriminados así:

[...]

5. Que una vez revisados los registros contables de PETROLÍFERA PETROLEUM COLOMBIA LIMITED y sus respectivos libros oficiales, los ingresos certificados en el punto anterior se encuentran soportados en las facturas y los comprobantes contables que se encuentran relacionados en el mismo cuadro.

6. Que una vez revisados los registros contables de PETROLÍFERA PETROLEUM COLOMBIA LIMITED y sus respectivos libros oficiales, la Compañía registró regalías en el año 2011 por valor de \$81,805,536 en relación con los ingresos que obtuvo por la venta de hidrocarburos (gas y petróleo) en los pozos Brillante-1 y La Pinta-1.”

Adjunto al recurso de reconsideración, la compañía también allegó copia de la Factura de Venta 14 (por la venta de crudo del Campo La Pinta) expedida a Comercializadora Internacional IFO Energy S.A.S., y de las Facturas de Venta 8, 10, 11, 12 y 13 y las Notas Crédito 15 y 16 (por la venta del gas natural del Campo Brillante) expedidas a Comercializadora de Energía, Gas y Servicios S.A. E.S.P. por los valores referidos en la certificación previamente transcrita²³.

Con el acervo probatorio se acreditó que en etapa de exploración la actora extrajo crudo y gas de los pozos La Pinta y Brillante, respectivamente. Esos hidrocarburos los comercializó y producto de esas ventas, generó ingresos por \$978.201.451 (una vez deducido el valor de las regalías pagadas a la ANH), ingresos que incluyó en su denuncia rentística del año gravable 2011.

Por lo anterior, las inversiones que tenía capitalizadas y que ascendían a \$51.246.805.506 en el pozo Brillante y a \$87.351.867.050 en el pozo La Pinta, las empezó a amortizar fiscalmente por el método de línea recta, en proporción a los meses en los que extrajo hidrocarburos en cada uno de los pozos, esto es, 5 meses en el pozo Brillante (\$4.270.567.126) y 1 mes en el Pozo la Pinta (\$1.455.864.451), teniendo en cuenta que para el efecto, el artículo 143 del Estatuto Tributario establece un término de mínimo 5 años²⁴.

En concordancia con la jurisprudencia reiterada de esta Sección, es dable concluir que la actora acató lo dispuesto en los artículos 142 y 143 del Estatuto Tributario, pues en el momento en que incurrió en erogaciones relacionadas con la etapa de exploración, las registró en el activo e inició su amortización en el periodo en que percibió ingresos por la producción de gas y crudo que extrajo de los pozos Brillante y La Pinta en desarrollo de las pruebas cortas y extensas.

No es de recibo para la Sala el argumento de la administración de que para iniciar la amortización de las inversiones era necesario que se hubiera culminado la etapa de

²³ Folios 764 del c.a.4. a 772 del c.a.5.

²⁴ Ver nota al pie 20.



exploración de los pozos Brillante y La Pinta, y haber iniciado de forma “sustancial y permanente” la explotación y producción de hidrocarburos, o que debían haberse declarado comercialmente explotables.

Esto por cuanto, en primer lugar, la técnica contable no prevé estas exigencias para que se habilite la amortización de las inversiones, sino que la norma exige que de estas erogaciones se tenga expectativa de obtener beneficios económicos en periodos futuros. Así lo precisó esta Sala en sentencia del 10 de octubre de 2018²⁵:

*“Tratándose de la industria petrolera, **las inversiones amortizables, pueden estar representadas en costos y gastos necesarios para la exploración y explotación de yacimientos petrolíferos, que se amortizan para ser deducibles en períodos gravables posteriores a su realización o causación.***

*De acuerdo con el artículo 142 del Estatuto Tributario y la técnica contable, **estas inversiones se registran como activos diferidos y así mismo se declaran fiscalmente.***

*Según el reglamento general de contabilidad – Decreto 2649 de 1993- **los activos diferidos hacen parte de los activos de la empresa, y corresponden a gastos anticipados o bienes y servicios de los cuales se espera obtener beneficios en otros períodos. Estos rubros se contabilizarán como activos hasta que el correspondiente beneficio económico esté total o parcialmente consumido o perdido.***

*En otras palabras, en la medida que se vayan utilizando los activos diferidos se va trasladando al gasto amortizado. **Los gastos que no se hayan utilizado por la empresa se deben mantener en los activos.***

*Pero una vez el activo diferido comience ayudar a la generación de renta podrá incorporarse como gasto. **Lo que supone la disminución del valor del activo diferido y el reconocimiento del gasto correspondiente.**” (Resaltado y subrayado propios del texto)*

De acuerdo con el criterio en cita, la amortización de los activos diferidos puede iniciarse en el momento en que el beneficio económico se consuma total o parcialmente o se pierda. Esto quiere decir, que no necesariamente los pozos exploratorios deben resultar explotables, pues aun cuando resultaren infructuosos la norma contable y fiscal contempla la posibilidad de amortizar la inversión, en el año en que se conozca esta situación o a más tardar dentro de los 2 años siguientes.

En este caso, independientemente de que los pozos se encontraran en etapa de exploración, lo cierto es que la actora extrajo hidrocarburos de ellos, los comercializó y obtuvo ingresos a los que les aplicó los costos correspondientes a los meses en que se realizó la extracción, para lo cual tomó como base el valor total capitalizado sobre los 5 años a que hace referencia el artículo 143 del Estatuto Tributario.

Bajo esa perspectiva, también quedaría desprovisto de fundamento jurídico el reproche de la DIAN en cuanto a que los costos no proceden al tratarse de ingresos extraordinarios que no constituyen una fuente de ingresos “permanente o continua”, pues

²⁵ Exp. 21642, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.



Radicado: 25000-23-37-000-2019-00206-01 (26573)
Demandante: Petrolífera Petroleum (Colombia) Limited
FALLO

se insiste, la amortización también procede en los casos en que las actividades de exploración resulten infructuosas. No prospera el cargo.

Al denegarse el cargo, no hay lugar a analizar la legalidad de la sanción por inexactitud, ya que la Sala procederá a confirmar la sentencia apelada, en el sentido de declarar la nulidad de los actos administrativos enjuiciados y a título de restablecimiento del derecho, declarar la firmeza del denuncia privado de la actora.

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.

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,

F A L L A

PRIMERO: Confirmar la sentencia del 7 de octubre de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “B” por las razones expuestas en la parte motiva de la presente providencia.

SEGUNDO: Sin 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.

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)

WILSON RAMOS GIRÓN