

Sentencia 24965 – DEDUCCIÓN POR AMORTIZACIÓN DE INVERSIONES EN EXPLORACIÓN DE HIDROCARBUROS.

DEDUCCIÓN POR AMORTIZACIÓN DE INVERSIONES EN EXPLORACIÓN DE HIDROCARBUROS – Contabilización / AMORTIZACIÓN DE INVERSIONES EN EXPLORACIÓN DE HIDROCARBUROS – Tratamiento tributario gradual

De acuerdo con el criterio de esta Sala, la 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, (...) 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. En cuanto al tratamiento tributario de actividades de exploración de hidrocarburos esta Sala en sentencia de 3 de julio de 2002, (...) De acuerdo con el criterio expuesto, la 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 (sic) 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.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO– ARTÍCULO 107 / ESTATUTO TRIBUTARIO– ARTÍCULO 142 / ESTATUTO TRIBUTARIO– ARTÍCULO 143 / DECRETO 2649 DE 1993 – ARTÍCULO 67

INDEBIDA VALORACIÓN PROBATORIA – Inexistencia / CONCEPTOS EMITIDOS POR LA DIAN – No vinculantes / SOMETIMIENTO AL IMPERIO DE LA LEY POR LOS JUECES – Fundamento constitucional

En cuanto a la indebida valoración probatoria alegada por la demandante, debido a que el Tribunal no tomó en cuenta los conceptos aportados al expediente para su decisión. (...) De acuerdo con la explicación del Tribunal la Sala advierte que no existe una indebida valoración probatoria, porque los conceptos remitidos por la demandante al expediente no son vinculantes para la decisión del juez de acuerdo con el artículo 230 de la Constitución Política, (...) De acuerdo con la norma transcrita, los jueces solo se encuentran sometidos al imperio de la ley, y pese a que la demandante remitió los conceptos como pruebas documentales sus exigencias desde la etapa administrativa fue que su contenido se aplicara como obligatorio al ser remitido por entidades especializadas. Además, el contenido de los conceptos reitera la posición de la actora que ya fue analizado previamente.

FUENTE FORMAL: CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE COLOMBIA – ARTÍCULO 230

VULNERACIÓN DEL PRINCIPIO DE CONFIANZA LEGÍTIMA – No se configuró

En cuanto a la posible vulneración del principio de confianza legítima, ya que Ecopetrol aplica el método de esfuerzos exitosos en la contabilización de las inversiones de exploración y explotación de hidrocarburos, como aparece en los estados financieros no consolidados a 31 de diciembre de 2011 de dicha entidad en su portal web. (...) La Sala advierte que la demandante no podía tener una expectativa legítima para la presentación de su información contable y su declaración de renta del año 2010, porque invoca los estados financieros de Ecopetrol del año 2011. Además, no existen pruebas en el expediente que permitan determinar que la administración haya generado a la demandante la expectativa de tratar las erogaciones realizadas de la manera en que las llevó a su declaración de renta, y la aplicación del método de esfuerzos exitosos en la contabilidad de Ecopetrol no implica que se haya reflejado de la misma forma en su declaración de renta.

SANCIÓN POR INEXACTITUD POR INCLUIR DEDUCCIONES IMPROCEDENTES – Configuración / PRINCIPIO DE FAVORABILIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA – Aplicación

En el presente caso, la Sala no evidencia una diferencia de criterios, porque el argumento principal de la demandante fue interpretar el concepto de técnica contable a su conveniencia, sin tomar en cuenta lo establecido en los decretos que regulaban la dinámica de las cuentas, por lo que la omisión de aplicación de normas no permite un argumento sólido objetivo y razonable. Además, declarar gastos deducibles a los que no tenía derecho la demandante tiene como consecuencia un menor pago del impuesto, por lo que se cumple la conducta sancionable del mencionado artículo. Se aclara que la reducción de la sanción por inexactitud es procedente en el presente caso, porque de acuerdo con los artículos 29 de la Constitución Política y 282 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 640 del Estatuto Tributario, se estableció que el principio de favorabilidad debe aplicar en materia sancionatoria en temas tributarios, aun cuando la norma favorable sea posterior. En consecuencia, como lo estableció el Tribunal procede la sanción por inexactitud del 100% como lo establece el artículo 288 de la Ley 1819 de 2016.

FUENTE FORMAL: CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE COLOMBIA – ARTÍCULO 29 / ESTATUTO TRIBUTARIO– ARTÍCULO 640 / LEY 1819 DE 2016 – ARTÍCULO 282 / LEY 1819 DE 2016 – ARTÍCULO 288

CONDENA EN COSTAS EN SEGUNDA INSTANCIA – Improcedencia por falta de prueba de su causación

Finalmente, en cuanto a la condena en costas (agencias en derecho y gastos del proceso), se observa que a la luz de los artículos 188 del CPACA y 365 (num. 8) del CGP, no se encuentran pruebas que las demuestren o justifiquen, razón por la cual, no se condenará en costas en esta instancia procesal.

FUENTE FORMAL: LEY 1564 DE 2012 (CGP) – ARTÍCULO 365 NUMERAL 8 / 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., veintidós (22) de abril de dos mil veintiuno (2021)

Radicación número: 25000-23-37-000-2015-00808-01(24965)

Actor: PERENCO OIL AND GAS COLOMBIA LIMITED

**Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS
NACIONALES – DIAN**

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante en contra de la sentencia del 2 de mayo de 2019, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "A", que accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda y negó la condena en costas.

La parte resolutive de la sentencia apelada dispuso lo siguiente:

"PRIMERO: DECLÁRASE la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión 3124122013000103 del 20 de noviembre de 2013 y de la Resolución 900.351 del 12 de noviembre de 2014, proferidas por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Grandes Contribuyentes y la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, respectivamente, mediante las cuales modificó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2010, únicamente en cuanto hace referencia al cálculo de la sanción.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, **TÉNGASE** como valor a pagar a cargo de **Perenco Oil Gas Colombia Limited** por concepto de sanción por inexactitud, la suma determinada en la liquidación efectuada por este Tribunal en la parte motiva de esta providencia.

TERCERO: No se condena en costas por las razones expuestas en la parte considerativa de esta providencia.”

ANTECEDENTES

El 11 de marzo de 2011 la actora presentó su declaración del impuesto sobre la renta del período gravable 2010, en la que estableció un valor de total de deducciones por \$301.831.461.000, un total de impuesto a cargo de 23.995.240.000 y saldo a favor por \$19.034.413.000. Posteriormente, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN- expidió el Requerimiento Especial 312382013000066 del 10 de abril de 2013 en el que propuso reducir el valor de total de deducciones a \$262.116.960.000, aumento del total de impuesto a cargo a \$37.101.026.000, sanción por \$20.969.258.000, y total saldo a pagar \$15.040.631.000.

El 13 de julio de 2013 la demandante dio respuesta al requerimiento especial enunciado. Sin embargo, el 20 de noviembre de 2013 la demandada expidió la Liquidación Oficial de Revisión 3124120130000103 en la que confirmó los valores del requerimiento especial.

El 20 de enero de 2014 la actora presentó recurso de reconsideración en contra de la liquidación oficial enunciada, frente a la cual la DIAN expidió la Resolución 900.351 del 12 de noviembre de 2014 en el que confirmó la totalidad del acto recurrido.

DEMANDA

PERENCO OIL AND GAS COLOMBIA LIMITED, en calidad de demandante, y en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, formuló las siguientes pretensiones:

"A. Que se declare la nulidad total de la liquidación Oficial no. 312412013000103 del 20 de noviembre de 2014, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes.

B. Que se declare la nulidad total de la Resolución No. 900.351 del 12 de noviembre de 2014, emitida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos – Nivel Central de la U.A.E Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra el primer acto.

C. Que como consecuencia de lo anterior se restablezca el derecho de PERENCO declarándose:

1. Que no hay lugar a la determinación de un mayor impuesto por valor de \$13.105.786.000 y de una sanción por inexactitud equivalente a \$20.969.258.000 a cargo de PERENCO.

2. Que no hay lugar al pago de ningún tipo de recargo (intereses moratorios o sanciones) sobre el mayor impuesto a pagar determinado en los actos administrativos demandados.

3. Que la liquidación privada del impuesto sobre la renta presentada por PERENCO por el año gravable 2010 está en firme y se ordene el archivo del expediente que por este particular se haya abierto en contra de mi representada.

4. Que no son de cargo de PERENCO las costas en que hubiere incurrido la DIAN con relación a la actuación administrativa demandada, ni las de este proceso.

En caso que no se declare la procedencia de las pretensiones anteriores, se solicita se acceda a la siguiente pretensión subsidiaria:

Que se declare que en virtud de la modificación del renglón "Activos Fijos" y con ello el de "Total patrimonio bruto" y "Total patrimonio líquido" de la declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2010 presentado por PERENCO, se permita a la Compañía empezar a amortizar el activo por \$39.714.501.000 a partir de la notificación del fallo que ponga fin al proceso."

La demandante invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 13, 95-9 y 363 de la Constitución Política.
- Artículos 142, 143, 647, 711 y 742 del Estatuto Tributario.
- Artículo 42 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo -CPACA-.
- Artículos 17, 18, 65 y 67 del Decreto 2649 de 1993

El concepto de la violación se sintetiza así:

Alegó que los actos demandados son nulos, porque el Decreto 2649 de 1993 reconoce el método de "esfuerzos exitosos" en los artículos 17 y 18 que determinan el respeto de las características de cada actividad con el fin de realizarse el registro contable. En el presente caso, las actividades de sísmica, geofísica y geología se realizan para la perforación de un pozo

petrolero, por lo que los esfuerzos económicos deben ser reconocidos como deducibles del impuesto sobre la renta.

Manifestó que considerar como cargos diferidos los desembolsos en estudios de geología, geofísica y sísmica en etapa exploratoria es violatorio a los artículos 17, 18, 65 y 64 de Decreto 2649 de 1993, porque dichas actividades de exploración petrolera no son actividades de investigación al no tenerse certeza de los resultados. Adicionalmente, advirtió que los estudios enunciados deben ser considerados directamente gastos y no aplicar lo establecido para gastos diferidos de los artículos 142 y 159 del Estatuto Tributario, ya que son normas que se relación con una etapa posterior a la de exploración petrolera.

Señaló que los estudios en etapa de exploración de hidrocarburos cumplen con los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario para ser considerados expensas necesarias, debido a que se encuentran relacionados con la actividad productora de renta, son necesarios y proporcionales a la posible ganancia que podría ocurrir. Además, explicó que los actos demandados se encuentran en contra de pronunciamientos de la Junta Central de Contadores, el Consejo Técnico de Contaduría Pública y de la Superintendencia de Sociedades.

Aclaró que el no reconocimiento de los gastos deducibles por actividades de exploración de hidrocarburos atenta contra los principios de igualdad, justicia y equidad tributaria que se encuentran en los artículos 13, 95-9 y 363 de la Constitución Política, porque Ecopetrol que es una empresa pública realizaba los mismos registros contables y tributarios que le fueron desconocidos por la DIAN. Adicionalmente, advirtió de una indebida valoración probatoria por el extenso material técnico remitido al expediente, y violación del principio de correspondencia entre el requerimiento y la liquidación especial, por discutirse temas diferentes en los mencionados actos.

Alegó que la sanción por inexactitud del artículo 647 del Estatuto tributario no es procedente en el presente caso, porque no se presentó hecho sancionable respaldado por el amplio material probatorio suministrado a la DIAN, por la veracidad de la información suministrada y la existencia de diferencia de criterios.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

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

Aclaró que los artículos 142 y 159 del Estatuto Tributario regulan la deducción por amortización de inversiones, la cual es la norma aplicable para los estudios de explotación petrolera, y no se deben tener en cuenta las normas internacionales de contabilidad para aplicar el método de esfuerzos exitosos, ya que no se inició su aplicación hasta enero de 2015 en el país. Además, las mencionadas normas del Estatuto Tributario coinciden con los artículos 65 y 67 del Decreto 2649 de 1993, por lo que existe tanto normas tributarias y contables que regulan la exploración de hidrocarburos.

Explicó que los desembolsos que se realizan en la etapa de exploración de hidrocarburos deben registrarse como activo diferido en la contabilidad, las cuales pueden ser amortizables posteriormente. Además, no se afectaron los pronunciamientos de la Junta Central de Contadores, el Consejo Técnico de Contaduría Pública y de la Superintendencia de Sociedades, porque de acuerdo con los artículos 684 y 688 del Estatuto Tributario la DIAN tiene facultades fiscalizadoras, para determinar irregularidades tributarias de los contribuyentes.

Manifestó que los actos demandados no son violatorios de los principios de igualdad, justicia y equidad tributaria, debido a que se fundan en los artículos 142, 143 y 144 del Estatuto Tributario. Adicionalmente, la valoración probatoria fue correcta al tener sustento en la información contable y tributaria remitida por la actora.

Señaló que el requerimiento especial y la liquidación oficial cumplen con el principio de correspondencia, ya que se discuten en ambas el rechazo de una deducción y se dio respuesta en la liquidación a los argumentos de la demandante. Además, en el presente caso hay lugar a la sanción por inexactitud, porque existe un incumplimiento claro de las normas del Estatuto Tributario y se incluyeron deducciones improcedentes.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "A", negó las pretensiones de la demanda y la condena en costas. Las razones de la decisión se resumen así:

Explicó que de acuerdo con las facultades fiscalizadoras de la DIAN podía realizar análisis de la contabilidad de los contribuyentes con el fin de determinar el tratamiento tributario adecuado sin usurpar las facultades de otras entidades. Además, no se violó el principio de correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión, porque en las dos actuaciones se rechazó el mismo valor de deducciones por las mismas razones jurídicas.

Aclaró que de acuerdo con los artículos 142 y 159 del Estatuto Tributario, el artículo 69 del Decreto Reglamentario 187 de 1975 y el artículo 64 del Decreto 2649 existen normas tributarias y contables que obligan a que los gastos de exploración de hidrocarburos se registren como cargos diferidos. Además, no eran aplicables las normas internacionales de contabilidad que entraron en vigor en un momento posterior a la declaración de renta en discusión, por lo que el método de "esfuerzos exitosos" no era válido en la técnica contable.

Advirtió que procede el rechazo de la deducción discutida ya que las erogaciones por exploración de hidrocarburos se debieron de registrar como cargo diferido, y no era necesario darle fuerza probatoria a documentos como conceptos de empresas y universidades, ya que lo aplicable en el presente caso se encontraba establecido en la ley. Adicionalmente, negó la amortización del valor de la deducción por inversión realizada, debido a que por error de la demandante no puede otorgársele un beneficio en contra de la ley.

Señaló que es procedente la sanción por inexactitud del artículo 647 del Estatuto Tributario, porque se declaró una deducción inexistente, pero se reduce del 160% al 100% de acuerdo con el principio de favorabilidad del artículo 282 de la Ley 1819 de 2016. Además, determinó que no procede la condena en costas por no encontrarse probadas en el expediente.

RECURSO DE APELACIÓN

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

Alegó que la discusión debe centrarse en si el rubro de \$39.714.500.516, que se registró como gasto en la declaración de renta del año 2010, cumple con los requisitos para ser registrado como activo diferido, pese a que en la actividad petrolera es poco factible una ganancia futura.

Aclaró que no se solicitó que se aplicaran las normas internacionales de contabilidad, sino que hizo la referencia en la demanda a título ilustrativo, porque la norma aplicable es el Decreto 2649 de 1993. Además, del artículo 142 y 143 del Estatuto tributario se puede concluir que las actividades de exploración de hidrocarburos no se enmarcan como cargos diferidos.

Advirtió que en el presente caso debe aplicarse el artículo 107 del Estatuto Tributario, debido a que las exploraciones son expensas necesarias en la industria de hidrocarburos, y lo son por coincidir con los registros de la técnica contable al no tenerse seguridad de beneficios económicos futuros. Adicionalmente, manifestó que existió una indebida valoración probatoria, ya que no se le dio importancia a documentos y conceptos emitidos por entidades académicas.

Señaló que se violó el principio de confianza legítima, ya que a Ecopetrol si se le permitió aplicar el método de esfuerzos exitosos en su contabilidad a corte del año 2011, pero a las demás empresas del medio se les negó. Además, no procedía la sanción por inexactitud, porque existió una diferencia de criterios con la DIAN.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró los argumentos expuestos en la demanda y en apelación.

La **DIAN** reiteró de forma sucinta lo expuesto en la contestación de la demanda.

El **Ministerio Público** representado por el procurador sexto delegado ante el Consejo de Estado, manifestó lo siguiente:

Solicitó confirmar el fallo apelado, debido a que los gastos en los que incurrió la demandante hacen parte de una cadena de valor de hidrocarburos y no son expensas normales de la actividad. En consecuencia, deben ser reconocidos como activos diferidos en concordancia con los artículos 142, 143 y 159 del Estatuto Tributario, y no pueden ser tratados por el artículo 107 del mencionado estatuto al no cumplirse el requisito de proporcionalidad al ser un valor muy elevado.

Advirtió que es procedente la sanción por inexactitud, ya que no existe una diferencia de criterios, sino una aplicación de la ley en conveniencia de la actora.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la parte demandante, la Sala decide sobre la legalidad de la Liquidación Oficial de Revisión 3124122013000103 del 20 de noviembre de 2013 y de la Resolución 900.351 del 12 de noviembre de 2014, expedidos por la DIAN.

Cuestión previa

La Consejera de Estado doctora Stella Jeannette Carvajal Basto manifestó que está impedida para conocer de este asunto con base en el artículo 141 [2] del Código General del Proceso, porque conoció del proceso en la instancia anterior.

El impedimento fue declarado fundado mediante auto de 4 de diciembre de 2019. En consecuencia, se le separa del conocimiento del proceso a la Consejera de Estado doctora Stella Jeannette Carvajal Basto.

Problema jurídico

El problema jurídico se concreta en determinar:

i) Si el rubro de \$39.714.500.516 de inversión en exploración de hidrocarburos corresponde a una expensa necesaria regulada por el artículo 107 del Estatuto Tributario o si es una inversión amortizable a la cual debe aplicarse los artículos 142 y 143 del mencionado estatuto, en cuanto a la declaración de renta del período 2010 de la demandante. Si no procede este cargo de apelación, debe definir la Sala:

ii) Si procede la sanción por inexactitud del artículo 647 del Estatuto Tributario.

En cuanto a la deducción por amortización de inversiones

La actora alegó que las inversiones en exploración de hidrocarburos deben considerarse como una expensa necesaria regulada en el artículo 107 del Estatuto Tributario, ya que no se tiene la certeza de un resultado exitoso. Adicionalmente, aclaró que no cumplen las características para ser registrados como activos diferidos del Decreto 2649 de 1993 en su contabilidad, porque la técnica contable solo los permite registrar como un gasto deducible del impuesto sobre la renta.

Se aclara que en el presente caso se encuentran en discusión las erogaciones que realizó la demandante en estudios de sísmica, geología y geofísica por \$39.714.500.517 en la etapa de exploración de hidrocarburos, los cuales fueron registrados en la contabilidad de la actora, como retiro de propiedad planta y equipo (cuenta del gasto) deducibles del impuesto sobre la renta. Sin embargo, los actos demandados rechazaron dicha deducción, ya que se debían registrar en la contabilidad como activos diferidos (cargos diferidos) de acuerdo con el artículo 67 del Decreto 2649 de 1993 y como efecto fiscal se debió aplicar la deducción por amortización de inversiones del artículo 142 del Estatuto Tributario.

En cuanto a la forma de registro contable de las inversiones en exploración de hidrocarburos esta Sala en fallo del 10 de octubre de 2018, explicó lo siguiente:

"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 a 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.

De modo que, los activos diferidos por disposición contable y fiscal hacen parte del patrimonio de los contribuyentes, independientemente de que se traten de erogaciones anticipadas, pues mientras que el gasto se usa en el tiempo, el resto de los rubros mantendrán la categoría de activos de la empresa.

Esto significa que, las inversiones petroleras sí constituyen un activo, en la parte que no se haya amortizado y, por tanto, se incluyen en la determinación del patrimonio líquido y del impuesto al patrimonio.”

De acuerdo con el criterio de esta Sala, la 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:

"ARTÍCULO 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)

La norma transcrita ordenaba que contablemente debían registrarse como activos diferidos los bienes y servicios de los cuales se esperaban beneficios económicos en períodos 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	<u>1715 COSTOS DE EXPLORACIÓN POR AMORTIZAR</u>

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	CRÉDITOS
<i>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></i>	<i>a. Por la venta o cesión del activo.</i>
<i>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></i>	<i>b. Por el cruce con la subcuenta 179805 Costos de Exploración por Amortizar, al culminar la amortización respectiva.</i>
<i>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.</i>	

d. Por el valor del ajuste por inflación

CLASE	GRUPO	CUENTA
1. ACTIVO	17 DIFERIDOS	1720 COSTOS DE EXPLOTACIÓN Y DESARROLLO

DESCRIPCIÓN

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.

DINÁMICA

DÉBITOS	CRÉDITOS
<i>a. 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>	<i>a. Por la venta o cesión del activo.</i>
<i>b. Por el valor de los ajustes por inflación.</i>	<i>b. Por el cruce con la <u>subcuenta 179810, al culminar la amortización respectiva.</u></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.

En cuanto al tratamiento tributario de actividades de exploración de hidrocarburos esta Sala en sentencia de 3 de julio de 2002, explicó lo siguiente:

“Sin embargo, por razones de política fiscal el legislador ha establecido que determinados gastos, sin cumplir con las condiciones anteriores, se acepten como deducciones y de la misma forma, en casos excepcionales, permite que su deducibilidad se difiera en más de un período gravable.

Tal es el caso de la deducción por amortización de inversiones, consagrada en el artículo 58 del Decreto Legislativo 2053 de 1974, hoy artículos 142 y 143 del Estatuto Tributario, que reglamentados por el artículo 69 del Decreto 187 de 1975, establecen respecto de las inversiones necesarias incurridas por las sociedades petroleras, en

relación con las explotaciones que no gocen de la deducción y exención por agotamiento, que pueden solicitar la deducción por amortización, en un término de cinco años por partes iguales. Así mismo, si los gastos en explotación, prospectación o instalación de pozos que no resulten productivos, pueden ser amortizados con rentas de otras explotaciones productivas de la misma naturaleza.

Tal es el caso de la deducción por amortización de inversiones, consagrada en el artículo 58 del Decreto Legislativo 2053 de 1974, hoy artículos 142 y 143 del Estatuto Tributario, que reglamentados por el artículo 69 del Decreto 187 de 1975, establecen respecto de las de inversiones necesarias incurridas por las sociedades petroleras, en relación con las explotaciones que no gocen de la deducción y exención por agotamiento, que pueden solicitar la deducción por amortización, en un término de cinco años por partes iguales. Así mismo, si los gastos en explotación, prospectación o instalación de pozos que no resulten productivos, pueden ser amortizados con rentas de otras explotaciones productivas de la misma naturaleza.

La inversión realizada en la etapa de exploración de hidrocarburos, aun cuando deba registrarse contablemente como un activo diferido, constituye un gasto deducible y no un activo fijo, que obedece a que la recuperación de la inversión se logra no con la enajenación de los costos y gastos, sino a través de su deducción gradual."

De la misma manera, esta Sala en sentencia de 7 de abril de 2005, concluyó lo siguiente:

"Sobre el asunto objeto de la presente litis, la Corporación se ha pronunciado en reiteradas ocasiones, en el sentido de reconocer que los gastos por exploración y explotación en la industria de los hidrocarburos, no pueden ser asimilados al concepto de activo fijo, aún cuando según el estatuto contable y las normas fiscales se registre como un "activo diferido", sino que constituyen una erogación deducible, cuya recuperación está prevista mediante la deducción gradual del gasto, a través del mecanismo de amortización de la inversión. De tal manera, que cumplidos los requisitos de causalidad, proporcionalidad, realización, imputabilidad y necesidad de los gastos de exploración, son computables como costo o gasto en el Impuesto sobre la Renta y por ende cumplen la

exigencia del artículo 488 del Estatuto Tributario para la procedencia del descuento del IVA.”

De acuerdo con el criterio expuesto, la 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 (sic) 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.

Igualmente se aclara que pese a no existir un conflicto entre las normas enunciadas, por la demandante el Decreto 2649 de 1993 establecía en su artículo 136, que en caso de existir una contradicción entre las normas contables y tributarias primarían estas últimas.

En cuanto a la indebida valoración probatoria alegada por la demandante, debido a que el Tribunal no tomó en cuenta los conceptos aportados al expediente para su decisión.

Se observa en fallo de primera instancia que el Tribunal concluyó lo siguiente:

“Finalmente, respecto a que no se dio valor probatorio a los conceptos presentados en la actuación administrativa, emitidos por la Universidad Externado y por empresas multinacionales, tal y como lo señaló la entidad demandada, estos no eran vinculantes para la administración de impuestos, y dado que existía norma aplicables al caso bajo estudio como ya se indicó, era procedente que tales documentos no fueran tenidos en cuenta.”

De acuerdo con la explicación del Tribunal la Sala advierte que no existe una indebida valoración probatoria, porque los conceptos remitidos por la demandante al expediente no son vinculantes para la decisión del juez de acuerdo con el artículo 230 de la Constitución Política, el cual ordena lo siguiente:

"Artículo 230. *Los jueces, en sus providencias, sólo están sometidos al imperio de la ley. La equidad, la jurisprudencia, los principios generales del derecho y la doctrina son criterios auxiliares de la actividad judicial."* (Subraya la Sala)

De acuerdo con la norma transcrita, los jueces solo se encuentran sometidos al imperio de la ley, y pese a que la demandante remitió los conceptos como pruebas documentales sus exigencias desde la etapa administrativa fue que su contenido se aplicara como obligatorio al ser remitido por entidades especializadas. Además, el contenido de los conceptos reitera la posición de la actora que ya fue analizado previamente.

En cuanto a la posible vulneración del principio de confianza legítima, ya que Ecopetrol aplica el método de esfuerzos exitosos en la contabilización de las inversiones de exploración y explotación de hidrocarburos, como aparece en los estados financieros no consolidados a 31 de diciembre de 2011 de dicha entidad en su portal web.

Esta Sala en sentencia del 9 de julio de 2015, explicó en relación del principio de confianza legítima lo siguiente:

"La Corte Constitucional se ha pronunciado en relación con el principio de la confianza legítima, en el sentido que cuando el legislador ha creado expectativas favorables para el administrado y luego elimina esas condiciones, en todo caso debe ser protegida la actuación realizada bajo este convencimiento."

El juzgador ha hecho hincapié en que el principio de confianza legítima es aplicable a eventos en los cuales, aun cuando no se ha producido el fenómeno jurídico de la "situación consolidada", existen ya sentadas unas razones objetivas en las cuales el ciudadano habría fundado su confianza respecto a la durabilidad de la regulación aplicable, razones objetivas sin las cuales no podría hablarse de la protección del derecho vía "confianza legítima". (Subraya la Sala)

La Sala advierte que la demandante no podía tener una expectativa legítima para la presentación de su información contable y su declaración de renta del año 2010, porque invoca los estados financieros de Ecopetrol del año 2011. Además, no existen pruebas en el expediente que permitan

determinar que la administración haya generado a la demandante la expectativa de tratar las erogaciones realizadas de la manera en que las llevó a su declaración de renta, y la aplicación del método de esfuerzos exitosos en la contabilidad de Ecopetrol no implica que se haya reflejado de la misma forma en su declaración de renta.

En este orden de ideas, por encontrarse acreditado por la técnica contable que las erogaciones por estudios de exploración de hidrocarburos deben registrarse como activos diferidos, y por encontrarse establecido como norma especial su tratamiento en los artículos 142 y 143 del Estatuto Tributario, no prosperan los cargos.

En cuanto a la sanción por inexactitud

La actora alegó que no es procedente la sanción por inexactitud del artículo 647 del Estatuto Tributario, ya que existió una diferencia de criterios con la DIAN y se realizó un estudio claro de la norma.

En cuanto a la diferencia de criterios en relación con el artículo 647 del Estatuto Tributario esta Sala en sentencia de 11 de junio de 2020, concluyó lo siguiente:

"Lo que exculpa, antes y después de la reforma introducida por el artículo 287 de la Ley 1819 de 2016 al artículo 647 del ET, es el hecho de que el declarante esté incurso en un error relativo al derecho aplicable, a la hora de autoliquidar el tributo. No basta entonces, para exculpar, que se advierta en el caso la existencia de una mera «diferencia de criterios» entre los sujetos de la relación jurídica tributaria. Para el régimen sancionador es irrelevante que las posiciones jurídicas de los sujetos de la relación tributaria sean discrepantes; ese dato viene dado en la medida en que acreedor y deudor del tributo interpretan desde su posición e interés jurídico las normas que deben aplicar. Si no hubiera diferencia de criterios, sencillamente no habría debate alguno sobre la cuantificación del tributo y, por tanto, no habría infracción. Lo determinante con miras a exonerar de la reacción punitiva es establecer si el «criterio» desplegado por el administrado tuvo causa en un equivocado juicio de comprensión sobre la interpretación, vigencia o existencia del tipo infractor y sus respectivos ingredientes normativos, el cual propició en él la errónea creencia de no incurrir en un comportamiento antijurídico." (Subraya la Sala)

En el presente caso, la Sala no evidencia una diferencia de criterios, porque el argumento principal de la demandante fue interpretar el concepto de técnica contable a su conveniencia, sin tomar en cuenta lo establecido en los decretos que regulaban la dinámica de las cuentas, por lo que la omisión de aplicación de normas no permite un argumento sólido objetivo y razonable. Además, declarar gastos deducibles a los que no tenía derecho la demandante tiene como consecuencia un menor pago del impuesto, por lo que se cumple la conducta sancionable del mencionado artículo.

Se aclara que la reducción de la sanción por inexactitud es procedente en el presente caso, porque de acuerdo con los artículos 29 de la Constitución Política y 282 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 640 del Estatuto Tributario, se estableció que el principio de favorabilidad debe aplicar en materia sancionatoria en temas tributarios, aun cuando la norma favorable sea posterior. En consecuencia, como lo estableció el Tribunal procede la sanción por inexactitud del 100% como lo establece el artículo 288 de la Ley 1819 de 2016.

No prospera el cargo. En consecuencia, se confirmará la sentencia apelada.

Condena en costas

Finalmente, en cuanto a la condena en costas (agencias en derecho y gastos del proceso), se observa que a la luz de los artículos 188 del CPACA y 365 (num. 8) del CGP, no se encuentran pruebas que las demuestren o justifiquen, razón por la cual, no se condenará en costas en esta instancia procesal.

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

FALLA

PRIMERO: CONFIRMAR la sentencia de 2 de mayo de 2019 expedida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "A".

SEGUNDO: No se condena en costas

TERCERO: RECONOCER personería a Juan Carlos Loaiza Romero para actuar como apoderada de la DIAN en los términos del poder conferido a folio 282 del cuaderno principal 2.

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

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

(Con firma electrónica)

MILTON CHAVES GARCÍA

Presidente de la Sección

(Con firma electrónica)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Con firma electrónica)

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Folios 211 a 227 del c.p.

Folio 227 del c.p.

Folio 4 c.a.

Folios 671 a 684 del c.a.

Folios 687 a 777 del c.a.

Folios 44 a 60 del c.p 2

Folios 62 a 75 del c.p.

Folio 4 y 5 del c.p.

Folios 10 al 37 del c.p.

Folios 115 a 127 del c.p.

Folios 211 a 227 del c.p.

Folios 235 a 253 del c.p.

Folios 64 a 86 del c.p.2

Folios 34 a 63 del c.p.2

Folios 88 a 91 del c.p.2

Folio 5 del c.p.2

Folios 12 y 13 del c.p.2

“Art. 142: *Deducción por amortización de inversiones. Son deducibles, en la proporción que se indica en el artículo siguiente, 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.*

Se entiende por inversiones necesarias amortizables por este sistema, los desembolsos efectuados o causados para los fines del negocio o actividad susceptible de demérito y que, de acuerdo con la técnica contable, deba registrarse como activos, para su amortización en más de un año o período gravable; o tratarse como diferidos, ya fueren gastos preliminares de instalación u organización o de desarrollo; o costos de adquisición o explotación de minas y de exploración y explotación de yacimientos petrolíferos o de gas y otros productos naturales. [...]” (Vigente en el año 2010)

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

La amortización es un mecanismo utilizado para distribuir el costo del activo intangible, anticipado o diferido en el tiempo –durante su uso o vida útil- para la generación de ingresos de una determinada actividad económica. En el caso de los activos fijos ese reconocimiento se hace mediante la depreciación.

El activo representa financieramente los recursos obtenidos por el ente económico como fuente potencial de beneficios presentes o futuros (disponible, inversiones, deudores, inventarios, propiedades planta y equipo, intangibles, diferidos, otros activos y valorizaciones), su valor se cuantifica de acuerdo con las normas de contabilidad generalmente aceptadas en Colombia y el PUC – Plan Único de Cuentas. Artículo 35 *ibídem*.

Artículo 67 *ibídem*.

Artículo 55 *ibídem*

Principio de asociación. Artículo 13 Decreto 2649 de 1993.

Artículo 14 Decreto 2650 de 1993

Exp. 12580. C.P. German Ayala Mantilla

Exp. 14627. C.P. María Ines Ortiz Barbosa

Sentencia del 3 de noviembre del 2000, Consejero Ponente Dr. Daniel Manrique Guzmán, expediente 9978.

"Art. 69. *Amortización de inversiones o pérdidas: Las empresas petroleras y mineras, en relación con las explotaciones que no gocen de la deducción y exención por agotamiento, pueden solicitar la deducción por amortización de las inversiones señaladas en el artículo 58 del Decreto 2053 de 1974 en un término de cinco (5) años, por partes iguales. Los gastos en exploración, prospectación o instalación de pozos o minas que no resulten productivos pueden ser amortizados con rentas de otras explotaciones productivas de la misma naturaleza. (Artículo compilado en el artículo 1.2.1.18.58 del Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016)*

"Art. 107. *Las expensas necesarias son deducibles: Son deducibles las expensas realizadas durante el año o período gravable en el desarrollo de cualquier actividad productora de renta, siempre que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta y que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad. [...]"*

"Art. 136. *Criterios para resolver los conflictos de normas: [...] Para fines fiscales, cuando se presente incompatibilidad entre las presentes disposiciones y las de carácter tributario prevalecerán estas últimas."*

Folio 226 del c.p.

Exp. 20637. C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia

Corte Constitucional, sentencias T-475 de 1992 y T-617 de 1995

Exp. 21640 C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez

"Art. 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, sí como la inclusión de costos, deducciones, descuentos [...]" (Subraya la Sala)*