



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

Consejero Ponente: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá, D. C., doce (12) de septiembre del dos mil diecinueve (2019)

Referencia: MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación 25000-23-37-000-2013-00930-01 [22604]
Demandante: PETROMINERALES COLOMBIA LTD. SUCURSAL COLOMBIA
Demandado: U.A.E. DIAN

Temas: Impuesto de renta 2008 - Deducción por inversión en activos fijos reales productivos. Renta líquida por recuperación de deducciones. Sanción por inexactitud.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide los recursos de apelación interpuestos por la demandante y por la DIAN contra la sentencia del 9 de marzo de 2016, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "A", en la que accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda¹.

ANTECEDENTES

Petrominerales Colombia LTD. presentó el 22 de abril de 2009 declaración del impuesto de renta y complementarios del año gravable 2008, en la cual se determinó un saldo a favor de \$18.154.305.000. El 26 de abril de 2010, la demandante corrigió la declaración y liquidó un saldo a favor de \$6.936.000.000.

El 2 de junio de 2011, la DIAN expidió el Requerimiento Especial nro. 312382011000057, en el cual propuso adicionar como renta líquida por recuperación de deducciones, ingresos brutos no operacionales por un valor de \$4.558.943.000 tomados como deducción especial por adquisición de activos fijos reales productivos en el año 2007, por pozos que fueron declarados como infructuosos en el año 2008. También propuso liquidar una sanción por inexactitud de \$6.810.427.000, para un total de saldo a pagar por la demandante de \$4.130.480.000².

Petrominerales Colombia presentó respuesta al Requerimiento Especial mencionado. El 8 de febrero de 2012 la DIAN profirió Liquidación Oficial de Revisión nro. 31241201200001 en la que se confirmó lo dicho en el Requerimiento Especial.

¹ Folios 525 a 564 c. p. 1

² Folios 131 a 141, c.a.1.



La demandante interpuso recurso de reconsideración en contra de la anterior Resolución. El 28 de febrero de 2013, la Administración proferió la Resolución 900.105 por la cual se confirmó en su totalidad la Liquidación Oficial de Revisión recurrida.

DEMANDA

La demandante, en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones³:

“1. Declarar la nulidad del acto administrativo conformado por la liquidación oficial de revisión número 312412012000001 del 8 de febrero de 2012, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de la Dirección de Impuestos y Aduana Nacionales, mediante la cual se modificó la declaración de corrección presentada por PETROMINERALES COLOMBIA LTD SUCURSAL COLOMBIA (en adelante PETROMINERALES) por concepto del impuesto de renta correspondiente al año gravable 2008 y la resolución número 900.105 del 28 de febrero de 2013, proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales que confirmó liquidación [sic] oficial de revisión número 312412012000001 del 8 de febrero de 2012.

2. En virtud de la declaratoria de nulidad del acto administrativo mencionado anteriormente, y a título de restablecimiento del derecho, reconocer la firmeza de la declaración de corrección presentada por PETROMINERALES COLOMBIA LTD SUCURSAL COLOMBIA por concepto del impuesto de renta correspondiente al año gravable 2008”.

La demandante invocó como normas violadas el artículo 338 de la Constitución Política; los artículos 128, 142, 143, 158-3, 159 y 647 del Estatuto Tributario; los artículos 1º, 2º y 3º del Decreto 1766 de 2004, y el artículo 264 de la Ley 223 de 1995.

CONCEPTO DE VIOLACIÓN

Los pozos no exitosos hacen parte de los activos fijos reales productivos de Petrominerales Colombia

La demandante sostuvo que los pozos que fueron perforados y por cuya inversión se solicita la deducción, son bienes que cumplen con las características exigidas por la ley para la procedencia de la deducción por adquisición de activos fijos reales productivos, pues son bienes corporales que se deprecian o amortizan fiscalmente, participan directamente en su actividad productora de renta, y hacen parte de su patrimonio.

De la jurisprudencia del Consejo de Estado se desprende que la condición de productivo del activo debe entenderse en el sentido de que tal activo participe de manera directa y permanente en la actividad productora de renta del contribuyente, condición que se verifica en el caso de los pozos mencionados.

³ Folios 5 y 6 del c. p. 1



En los actos acusados, la DIAN, pretende fundamentar el rechazo de la deducción con base en una interpretación equivocada de la jurisprudencia del Consejo de Estado, al sostener que es requisito esencial para la procedencia del beneficio que el activo produzca renta directamente. Según el Decreto 1766 de 2004 y la propia jurisprudencia del Consejo de Estado, la productividad de los activos supone una relación con la actividad productora de renta, y no con la obtención de ingresos.

Explicó que, en el presente caso, desde el momento de la perforación de los pozos, estos activos se incorporaron de manera directa a la actividad productora de renta de la compañía. Hay una vinculación entre los pozos no productivos y la actividad de Petrominerales, en razón a que los pozos infructuosos le permiten a la compañía obtener información sobre las condiciones geológicas de los campos que explota, y por lo tanto, en el desarrollo de su actividad productora de renta; esto es, la búsqueda y explotación de hidrocarburos.

No le asiste razón a la DIAN al manifestar que los pozos no exitosos no participan de manera directa y permanente en la actividad productora de renta de la compañía, pues a su juicio, en la industria petrolera los pozos no exitosos pueden cumplir funciones importantes dentro de la actividad petrolera, ya sean como pozos para disposición de aguas residuales, pozos inyectores, o como pozos que permiten recoger información trascendental sobre las condiciones de la explotación y la existencia de hidrocarburos.

Explicó que de acuerdo a las pruebas aportadas dentro del proceso, en la industria petrolera es imposible realizar inversiones o perforar pozos con éxito garantizado, pues de acuerdo a las estadísticas, el éxito exploratorio oscila entre el 20% y el 30% respecto del total de pozos, aun cuando se tenga información geológica y de sísmica sobre el área en que se vaya a efectuar la perforación.

Por otra parte, los pozos no exitosos generan un impacto positivo tanto en el empleo como en el crecimiento económico, con lo cual se da cabal cumplimiento a los fines para los cuales fue creada la deducción especial de que trata el artículo 158-3 del Estatuto Tributario.

Desconocimiento de la doctrina de la DIAN sobre la deducción del artículo 158-3 del Estatuto Tributario

Alegó la demandante que la Administración desconoce su propia doctrina al rechazar la deducción por adquisición en activos fijos reales productivos, al sostener que tales activos carecen de relación directa y permanente con los ingresos obtenidos, ya que en anteriores conceptos la propia DIAN ha señalado que los activos adquiridos deben tener relación con la actividad productora de renta, y no que deban producir renta o ingresos por sí mismos.

Improcedencia del reintegro de la inversión en activos fijos reales productivos como recuperación de deducciones

En los actos acusados, la DIAN sostiene que Petrominerales Colombia LTD debe reintegrar, por vía de renta líquida por recuperación de deducciones, el valor total que solicitó como deducción por inversión en activos fijos reales productivos en su declaración de renta para el año gravable 2007, en relación con aquellos pozos que fueron declarados infructuosos en 2008.



Este ajuste es improcedente, pues no es cierto que los pozos secos hayan dejado de utilizarse en la actividad productora de la compañía, ni que hayan sido enajenados. Como quedó demostrado con el certificado de revisor fiscal de la compañía, dichos activos permanecen en el patrimonio y siempre han sido de Petrominerales Colombia.

Improcedencia de la sanción por inexactitud

Aclaró la demandante que en el presente caso, se encuentra una ostensible diferencia de criterio en la interpretación del derecho positivo aplicable que, según lo previsto por el artículo 647 del Estatuto Tributario, descarta la sanción por inexactitud. Así mismo, declaró que todas las operaciones declaradas por Petrominerales Colombia en su declaración de corrección del impuesto de renta del año gravable 2008 corresponden a la realidad y no se trata de hechos simulados o inexactos, lo que hace improcedente la imposición de dicha sanción.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos⁴:

Según la ley, la deducción por adquisición de activos fijos reales productivos está condicionada a que haya una relación directa entre los activos y la percepción de ingresos.

Los activos objeto de estudio en el presente caso fueron decretados como pozos secos, de acuerdo al informe de terminación oficial expuesto por el Ministerio de Minas y Energía, por lo que no cumplen con los presupuestos establecidos en la ley para la procedencia de la deducción por activos fijos reales productivos que solicita la demandante; esto es, que el activo real sea productivo.

Los pozos infructuosos o secos son utilizados para obtener información geológica y sísmica, o determinar si la zona en la que se está explorando hay la posibilidad de obtener hidrocarburos. Estas actividades de recopilación de información geológica no tienen relación directa con los ingresos de la empresa, pues la actividad principal de la compañía es la exploración o explotación de petróleo y gas en Colombia.

Declaró que la inversión realizada en los pozos debe tener una relación directa con el bien producido (petróleo), y en este caso, la inversión en los pozos secos no produjo petróleo. La demandante aduce que cambió la función de los pozos, y que por esto se consideran productivos, cuando en realidad no lo son, pues no dan lugar a la generación de ingresos. Por tanto, los activos respecto de los cuales se realizó la inversión y sobre los que se pretende aplicar la deducción no cumplen con la característica de ser productivos, puesto que fueron declarados pozos infructuosos o secos, y por tanto, no califican como activos productivos según lo dispuesto en el artículo 158-3 del Estatuto Tributario.

⁴ Folios 423 a 433 del c. p.



Recuperación de deducciones

Por lo anterior, la deducción que tomó la demandante por inversión en activos fijos realizada para construir los pozos en el 2007 es improcedente, pues dichos activos fueron declarados infructuosos, razón por la cual procede el reintegro de las sumas de la inversión general como renta líquida por recuperación de deducciones, tal como lo dispone el artículo 3 del Decreto 1766 de 2004.

En cuanto a la sanción por inexactitud, estimó la DIAN que es plenamente procedente, pues la demandante incluyó en su declaración tributaria una deducción sin cumplir con los requisitos de ley. La demandante incluyó como deducción un valor de \$8.339.593.419 y omitió ingresos por recuperación de deducciones por valor de \$4.558.942.000, lo que supone la inclusión de datos equivocados en la declaración de renta de los cuales se derivó un mayor saldo a favor de la demandante, por lo que se configura una inexactitud sancionable conforme a lo señalado por el artículo 647 del Estatuto Tributario.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "A", accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda. Las razones de la decisión se resumen así⁵:

No le asiste razón a la demandante al solicitar la deducción consagrada en el artículo 158-3 del E.T., toda vez que los pozos no exitosos no cumplen con uno de los requisitos establecidos en el artículo 2 del Decreto 1766 de 2004, en tanto que no participan de manera directa y permanente en la actividad productora de renta de la demandante. De los pozos en discusión para el presente caso solo se obtuvo información, mas no generaron renta en forma directa por su perforación.

El activo productivo debe tener una relación estrecha con la actividad generadora de renta, y ser evidente y cuantificable su incidencia en la obtención del bien o servicio producido. Si bien los pozos secos pueden brindar información útil para la etapa exploratoria, no tienen una relación directa con la actividad productora de renta, que es la producción de hidrocarburos.

Frente a la procedencia de la adición como renta líquida por recuperación de deducciones de lo correspondiente a la deducción solicitada en el año 2007 por la inversión de los pozos por valor de \$4.558.942.929, el Tribunal estima que le asiste la razón a la Administración Tributaria al haber efectuado la recuperación de la deducción, toda vez que, como quedó determinado, los pozos no exitosos no son activos fijos reales productivos.

No es procedente la sanción por inexactitud, pues la demandante no incluyó dentro de su declaración de renta datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados; por el contrario, los hechos y las cifras propuestas son completos y verdaderos. Dicho aspecto no fue discutido por la DIAN, de donde resulta que se presenta una diferencia de criterios frente a la interpretación del derecho aplicable.

⁵ Folios 525 a 564 del c.p.1.



RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante** apeló con fundamento en los siguientes argumentos⁶:

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca desconoce que el proceso de producción de hidrocarburos es complejo, pues consta de varias etapas, las cuales forman una cadena productiva para la actividad generadora de renta de la compañía.

Manifestó que el Tribunal limitó la noción del proceso productivo de la compañía al señalar que la etapa de producción o extracción dentro de la cadena productiva del petróleo es la única que se vincula directamente con la actividad productora de renta de la compañía.

Insistió en que los pozos no exitosos sí se vinculan a la generación de renta y al proceso productivo de forma directa y permanente, pues se utilizan como fuente informativa para llevar a cabo con mayor eficiencia las actividades exploratorias. La utilización de los pozos secos como fuente informativa permanente dentro del proceso productivo, permite a la demandante optimizar recursos en la etapa de exploración, y disminuir los costos de la compañía en el proceso productivo.

Reiteró que según la jurisprudencia del Consejo de Estado, para la procedencia de la deducción por inversión en activos fijos reales productivos no es necesario que el bien produzca renta en sí mismo, sino que contribuya de forma permanente en la actividad generadora de renta.

Concluyó que no le asiste razón al Tribunal al concluir que los pozos en cuestión no son activos fijos reales productivos, pues según la definición contenida en el artículo 2 del Decreto 1766 de 2004, sí participan de forma directa y permanente en la actividad productora de renta de la demandante. El Tribunal desconoció que, según la jurisprudencia, la productividad, entendida como la generación de renta, se predica de la actividad y no de un bien en particular.

Por otra parte, la perforación de pozos secos y su ulterior utilización como fuente de información en el proceso productivo genera efectos positivos en la generación de empleo.

Por su parte, la **demandada** apeló en los siguientes términos⁷:

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca desconoció la jurisprudencia del Consejo de Estado, (exp. 17152, M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas) pues la sanción por inexactitud procede cuando el contribuyente toma como deducibles egresos que no constituyen deducción, por no cumplir con ningún precepto del Estatuto Tributario que así lo permita.

En el presente caso quedó en evidencia que los pozos cuyos gastos se tomaron como deducibles fueron declarados infructuosos, sellados y abandonados, de manera que no participaron de manera directa y permanente en la producción de hidrocarburos de la demandante. El propio Consejo de Estado determinó que un bien es productivo si el mismo se involucra de manera directa y permanente en el proceso productivo de manera directa y permanente.

⁶ Folios 572 a 596 del c.p.1.

⁷ Folios 597 a 606 del c.p.1.



El Tribunal erró al considerar que en el presente caso existió una diferencia de criterios en el derecho aplicable y por lo tanto decidió exonerar de la sanción por inexactitud a la demandante. En este caso, el contribuyente se equivocó en su declaración de renta del año 2007 al incluir como deducibles inversiones en pozos que no participaban ni participarían de manera directa en su actividad productora de renta, lo cual constituye una inexactitud sancionable.

Por tanto, consideró que al eximir a la demandante de la sanción impuesta, se vulnera el precedente judicial aplicable, por lo que solicitó confirmar en su totalidad los actos administrativos demandados.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante**⁸ reiteró los argumentos expuestos en el recurso de apelación.

La **DIAN**⁹ reiteró lo dicho en el recurso de apelación.

El **Ministerio Público**¹⁰ solicitó que sea revocada parcialmente la sentencia apelada y se nieguen las pretensiones de la demanda por las siguientes razones:

Frente a la deducción especial por inversión en activos fijos reales productivos, adujo que no le asiste razón a la demandante, pues su posición es contraria a la norma reglamentaria del artículo 158-3 E.T., que no se refiere a la actividad sino a un activo específico al exigir que la inversión sea efectiva, y que el activo mismo sea productivo. Los pozos infructuosos solo contribuyeron para suministrar información útil para la racionalización de recursos y generación de renta de otros pozos exitosos.

Aceptar la deducción como lo propone la demandante iría en contra a lo dicho por la jurisprudencia del Consejo de Estado, pues esta Corporación ha sostenido que la deducción de la inversión según la norma citada excluye a los activos fijos que participan de manera indirecta en la actividad productora de renta, como ocurre en el presente caso.

Por último, estima procedente la sanción por inexactitud, por considerar que la demandante incluyó una deducción a la que no tenía derecho, dado que la inversión en pozos secos no había sido productiva, ni participó en forma directa y permanente en la producción de renta de la compañía, situación que no corresponde a diferencias de criterio, sino al incumplimiento de los requisitos para la deducción que impusieron el Estatuto Tributario y su decreto reglamentario.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Cuestión preliminar

La Consejera de Estado doctora Stella Jeannette Carvajal Basto, en providencia del 22 de marzo de 2019, manifestó que estaba impedida para conocer de este asunto con base en el artículo 141 [2] del Código General del Proceso, porque conoció del proceso en instancia anterior.

⁸ Folios 10 a 20 c.p.2.

⁹ Folios 21 a 29 c.p.2.

¹⁰ Folio 30 a 33 c.p.2.



En esta instancia la Sala estudiará la manifestación de impedimento previa resolución del asunto de fondo.

Con el propósito de asegurar la imparcialidad e independencia en la administración de justicia, la ley ha establecido ciertas circunstancias de orden subjetivo y objetivo que impiden a los funcionarios judiciales conocer de determinados asuntos.

Al respecto, ha sostenido esta Corporación que: “[...] como quiera que la función jurisdiccional desempeñada por los jueces, supone una gran responsabilidad en materia del ejercicio del poder público, entonces, la ley consagra una serie de causales que permiten al propio operador judicial o a las partes de un proceso, solicitar la separación del conocimiento del mismo por razones que pueden llegar a afectar la imparcialidad que lo determina”.

Se advierte que las causales de impedimento o recusación son taxativas y, por consiguiente, su aplicación e interpretación debe efectuarse de manera restrictiva, con respeto a los postulados de independencia y autonomía del funcionario judicial.

En el presente asunto, la causal de impedimento invocada, es la consagrada en el numeral 2º del artículo 141 del Código General del proceso, que establece:

“ARTÍCULO 141. CAUSALES DE RECUSACIÓN. Son causales de recusación las siguientes:

(...)

2. Haber conocido del proceso o realizado cualquier actuación en instancia anterior, el juez, su cónyuge, compañero permanente o algunos de sus parientes indicados en el numeral precedente.

(...)”

Esta causal tiene como finalidad garantizar la imparcialidad del funcionario judicial, comoquiera que permite al servidor público desprenderse del conocimiento de un asunto determinado, en el cual ha conocido en instancia anterior. De esta manera se respetan las condiciones necesarias para evitar cualquier tipo de mediación de los ánimos subjetivos y personales del operador judicial.

La Sala considera que en este caso se encuentra acreditada la configuración de la causal invocada por la doctora Stella Jeannette Carvajal Basto, toda vez que como magistrada del Tribunal Administrativo de Cundinamarca conoció del proceso en primera instancia, al haber suscrito la sentencia de primera instancia, tal como se observa a folio 564 del cuaderno principal.

Así las cosas, la Sala encuentra fundada la solicitud de impedimento, motivo por el cual, la acepta y, en consecuencia, se le separa del conocimiento del presente proceso.

Problema jurídico

Corresponde a la Sala decidir sobre la legalidad de los actos administrativos mediante los cuales la DIAN modificó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2008, presentada por la sociedad Petrominerales Colombia LTD.



En los términos de los recursos de apelación presentados por ambas partes, debe determinarse i) si los gastos de inversión en pozos que resultan infructuosos pueden tenerse en cuenta como deducibles por concepto de inversión en activos fijos reales productivos; ii) si procede el reintegro de la suma tomada por la demandante como deducción en el 2007 como renta líquida por recuperación de deducciones en el año gravable siguiente, y iii) si procede la imposición de la sanción por inexactitud.

Deducción por inversión en activos fijos reales productivos

El artículo 158-3 del Estatuto Tributario, vigente durante el periodo en discusión, estableció la posibilidad de tomar como deducibles los gastos correspondientes a la adquisición de activos fijos reales productivos, en los siguientes términos:

«A partir del 1o de enero de 2007, las personas naturales y jurídicas contribuyentes del impuesto sobre la renta, podrán deducir el cuarenta por ciento (40%) del valor de las inversiones efectivas realizadas solo en activos fijos reales productivos adquiridos, aún bajo la modalidad de leasing financiero con opción irrevocable de compra, de acuerdo con la reglamentación expedida por el Gobierno Nacional (...).».

Por su parte, el Decreto Reglamentario 1766 de 2004 reglamentó el artículo 158-3 del Estatuto Tributario, donde se dispuso lo siguiente:

«Artículo 1°. Deducción especial. Las personas naturales y jurídicas contribuyentes del Impuesto sobre la renta, podrán deducir en la determinación del Impuesto sobre la renta de los años gravables de 2004 a 2007, inclusive, por una sola vez en el periodo fiscal en el cual se adquiera, el treinta por ciento (30%) del valor de las inversiones efectivamente realizadas en la adquisición de activos fijos reales productivos que se efectúen entre el 1° de enero de 2004 y el 31 de diciembre del año 2007. Esta deducción igualmente procederá, cuando los activos fijos reales productivos se adquieran bajo el sistema leasing con opción irrevocable de compra.

Artículo 2°. Definición de activo fijo real productivo. Para efectos de la deducción de que trata el presente decreto, son activos fijos reales productivos, los bienes tangibles que se adquieren para formar parte del patrimonio, participan de manera directa y permanente en la actividad productora de renta del contribuyente y se deprecian o amortizan fiscalmente.

Artículo 3°. Oportunidad de la deducción. La deducción se deberá solicitar en la declaración de Impuesto sobre la Renta y Complementarios correspondiente al año gravable en que se realiza la inversión, y la base de su cálculo corresponde al costo de adquisición del bien. (...). (Se subraya).

La Sala ha sostenido que de acuerdo con el texto del artículo 158-3 del Estatuto Tributario, esta deducción opera únicamente para los activos fijos que tuvieran la condición de ser «reales», es decir, que no es posible extenderla a la adquisición de activos movibles, ni a los bienes intangibles¹¹.

En relación con la expresión «productivos», esta Sección ha indicado que los activos *«deben tener una relación directa y permanente con lo producido, de modo que resulten indispensables para obtenerlo. Ese último requisito, como también lo ha precisado la Sala, excluye los activos fijos que participan de manera indirecta en el proceso productivo, como los muebles y equipos destinados a la parte administrativa y gerencial»*¹².

¹¹ CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 9 de julio de 2015, exp. 20713, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

¹² CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 3 de marzo de 2006, exp. 15086, M.P. Ligia López Díaz, reiterada en sentencia del 11 de octubre de 2012, exp. 18233, M.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, entre otras.



En tal sentido, el artículo 2 del Decreto 1766 de 2004 definió el alcance de los "activos fijos reales productivos" como los bienes tangibles que se adquieren para formar parte del patrimonio del contribuyente, participen directa y permanentemente en la actividad productora de renta del contribuyente y se deprecien o amorticen fiscalmente.

Sobre el alcance del artículo 2 del Decreto 1766, la Sala precisó lo siguiente:

"[...], al referirse el legislador de manera específica a las inversiones realizadas "solo en activos fijos reales productivos", es claro que excluyó de tal tratamiento, aquellos bienes que por definición no tienen tal naturaleza,

Los activos fijos se definen fiscalmente como aquellos "bienes corporales muebles o inmuebles y los incorporales que no se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente" (art. 60 E. T.). De tal naturaleza participan tanto los bienes corporales como los intangibles, que están destinados a ser incorporados en la actividad productora de renta, y por lo tanto, no todos los activos fijos se encuentran amparados por deducción del 30%.

Lo anterior porque la deducción especial fue limitada por la ley a los bienes "reales", carácter que únicamente se predica de los "corporales", definidos en el artículo 653 del Código Civil, como las cosas "...que tienen un ser real y pueden ser percibidas por los sentidos,...", por lo cual se entienden excluidos de tal tratamiento, los activos fijos que tienen el carácter de intangibles.

De otra parte, la condición sobre la cualidad de "productivos", prevista en la ley para que proceda la deducción, implica que entre lo producido y los bienes empleados para ello, debe existir una relación directa y permanente, de suerte que sean indispensables para su ejecución. Ello necesariamente excluye los activos fijos que participan de manera indirecta en el proceso productivo, como son los muebles y equipos destinados a la parte administrativa y gerencial, a que alude la accionante"¹³.

Así, para la procedencia de la deducción es necesario: i) que se haya hecho una inversión para adquisición de bienes tangibles, ii) que dichos bienes sean activos fijos, iii) que los bienes adquiridos entren a formar parte del patrimonio, iv) que participen de manera directa y permanente en la actividad productora de renta del contribuyente, y v) que se deprecien o amorticen fiscalmente.

Sobre la condición de participar de manera directa y permanente en la actividad productora de renta, dijo la jurisprudencia¹⁴:

"De otra parte, la condición sobre la cualidad de "productivos", prevista en la ley para que proceda la deducción, implica que entre lo producido y los bienes empleados para ello, debe existir una relación directa y permanente, de suerte que sean indispensables para su ejecución. Ello necesariamente excluye los activos fijos que participan de manera indirecta en el proceso productivo, como son los muebles y equipos destinados a la parte administrativa y gerencial, a que alude la accionante".

¹³ CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 23 de marzo de 2006, exp 15086, M.P. Ligia López Díaz.

¹⁴ CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 23 de marzo de 2006, exp. 15086, C.P. Ligia López Díaz.



Para el caso en concreto, se tiene del material probatorio, especialmente de los dictámenes periciales, que el propósito principal de los pozos infructuosos o no exitosos producto de la inversión de la demandante era obtener información útil de las condiciones geológicas del terreno en la etapa de exploración. Entonces los pozos no exitosos son útiles para determinar si existen probabilidades de petróleo en la zona de exploración, pues la compañía se basa en la información que estos arrojan, como es el tipo de roca, sus propiedades físicas, el tipo de fluidos que estén contenidos en la roca y la capacidad de la roca de mover los fluidos hasta la superficie, además de las capas de la estructura y su presión.

De todo lo anterior, esta Sala concluye que los activos fijos en este caso (pozos infructuosos) que tomó la demandante para ser utilizados como deducción de activos fijos reales productivos no cumplen con los requisitos que exige la norma, pues si bien son activos fijos reales, no son bienes productivos en la medida en que no participan de manera directa en la actividad de extracción de hidrocarburos.

El artículo 158-3 E.T. y su norma reglamentaria exigen que la inversión que da lugar a la deducción especial se haga sobre bienes que participan de manera directa en la generación de renta para la empresa, cosa que no pasa para el presente caso, pues los pozos infructuosos solo se utilizan de información para abrir o excavar otros pozos en los cuales si se encuentre con éxito hidrocarburos explotables, que a su vez generen una renta para la sociedad.

La Sala estima que los activos fijos reales productivos que califican para la deducción de que trata el artículo 158-3 E.T. son aquellos que tienen una relación directa con la actividad productora de renta del contribuyente; esto es, que intervienen materialmente en el desarrollo de la misma. Esta circunstancia no se verifica en el caso de los pozos improductivos de exploración de hidrocarburos, pues la obtención de información para la explotación de otros pozos supone una intervención indirecta en la actividad productora de renta, lo cual difiere de la exigencia de la norma reglamentaria para la procedencia de la deducción de una “participación directa y permanente” en la actividad productora de renta.

En otros casos la Sala, atendiendo los supuestos fácticos particulares que permiten calificar el proyecto de exploración y explotación como un todo -caso de la desviación de un pozo petrolero- ha concluido que hay lugar a la deducción¹⁵. Es claro que existe una relación directa entre los pozos exploratorios y la actividad desarrollada, pues en esos casos hay una relación directa entre las perforaciones practicadas y la renta obtenida, como lo exige la norma que autoriza la deducción especial por adquisición de activos fijos reales productivos. Pero no es este caso, toda vez que el pozo que dio origen a esta controversia tiene individualidad e identidad propia.

Por tanto, se considera que frente a este punto le asiste razón al Tribunal Administrativo de Cundinamarca, en tanto no se verifica el carácter de productivo de los activos adquiridos por la demandante, a efectos de determinar la procedencia de la deducción especial contenida en el artículo 158-3 del Estatuto Tributario.

Procedencia de la adición como renta líquida por recuperación de deducciones

Frente a este aspecto, la Sección Cuarta de esta Corporación ha sostenido lo siguiente¹⁶:

¹⁵ CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 14 de agosto de 2019, exp. 22753, M.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

¹⁶ CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 9 de julio de



“En cuanto a la oportunidad para solicitar la deducción especial así como para su reintegro, el artículo 3° del citado Decreto 1766 de 2004, en la parte pertinente, dispuso lo siguiente:

Artículo 3°. Oportunidad de la deducción. La deducción se deberá solicitar en la declaración del Impuesto sobre la Renta y Complementarios correspondiente al año gravable en que se realiza la inversión, y la base de su cálculo corresponde al costo de adquisición del bien.

(...)

Si el activo fijo real productivo se deja de utilizar en la actividad productora de renta o se enajena, antes del vencimiento del término de depreciación o amortización del bien, el contribuyente deberá incorporar el valor proporcional de la deducción solicitada como renta líquida gravable en la declaración del Impuesto sobre la Renta y Complementarios del periodo fiscal en que ello ocurra, teniendo en cuenta la vida útil pendiente de depreciar o amortizar según la naturaleza del bien. (Negrillas fuera de texto).

De la norma parcialmente transcrita y en lo que interesa al asunto debatido, se colige que al dejarse de aprovechar como un activo real productivo por falta de uso o enajenación, el valor faltante por depreciar o amortizar debía llevarse a la declaración de renta del año en que ocurriera alguna de esas dos eventualidades, como una renta líquida gravable, para compensar la deducción solicitada en el año de su adquisición” (...).

Por tanto, se ha considerado que es posible compensar la deducción por adquisición de activos fijos reales productivos previamente utilizada mediante la inclusión del valor de la inversión como renta líquida gravable para el contribuyente, lo cual corresponde a la recuperación de deducciones señalada por la DIAN en los actos demandados.

La Sala considera que la Administración actuó conforme a la Ley en este punto al incluir el valor de la inversión en pozos no productivos como renta líquida por recuperación de deducciones, pues quedó demostrado que los pozos declarados infructuosos en el año 2008, que utilizó la demandante para hacer uso del beneficio consagrado en el artículo 158-3 del Estatuto Tributario en el año 2007 no calificaban como activos fijos reales productivos según dicha norma. La recuperación de la deducción debía llevarse a cabo en el año 2008, en tanto que fue este el año en el que los pozos fueron declarados infructuosos.

Por lo tanto, la Sala confirmará lo dicho al respecto por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca en la sentencia apelada.

Improcedencia de la sanción por inexactitud

La Sala considera que en este caso no procede imponer la sanción por inexactitud, en la medida en que la controversia se origina como consecuencia de una divergencia en la interpretación de las normas que consagran la deducción especial por adquisición de activos fijos reales productivos¹⁷.

En el presente caso existió una diferencia de criterios respecto de la calidad de “productivos” de los bienes que fueron objeto de la deducción cuestionada por la DIAN, lo cual se evidenció en los argumentos expuestos por las partes en sede administrativa y en la discusión judicial: mientras que la demandante estimó que la

2015, exp. 20713, M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

¹⁷ Sobre la diferencia de criterios como excluyente de la sanción por inexactitud, ver sentencia del 23 de noviembre de 2018, exp. 20203, M.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.



utilización de los pozos como medio para obtener información geológica de sus explotaciones suponía una utilización directa de tales bienes en la actividad productora de renta, la DIAN negó que ello diera lugar a calificar tales pozos como productivos para poder tomar el beneficio del artículo 158-3 del Estatuto Tributario.

La demandante no incluyó datos inexactos o falsos en su declaración de renta para el año gravable 2008, sino que calificó jurídicamente su inversión conforme a un criterio de "productividad" distinto el que estima aplicable la Administración tributaria conforme lo dispuesto en el Estatuto Tributario y sus normas reglamentarias. Por tanto, existió una diferencia de criterios que excluye la procedencia de la sanción por inexactitud, razón por la cual esta Corporación confirmará la sentencia apelada.

No se condena en costas dado que en el expediente no se probó su causación, como lo exige el numeral 8 del artículo 365 del Código General del Proceso, aplicable al caso concreto por expresa remisión del artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

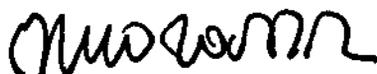
En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la ley,

FALLA

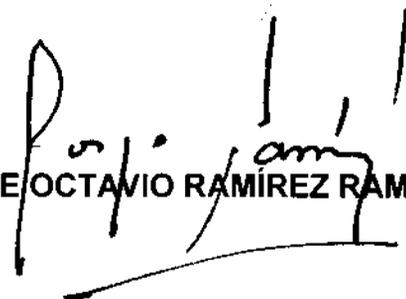
1. **Declarar** fundado la solicitud de impedimento manifestado por la doctora Stella Jeannette Carvajal Basto. En consecuencia, se le separa del conocimiento del presente proceso.
2. **Confirmar** la sentencia del 9 de marzo de 2016, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, en el contencioso de nulidad y restablecimiento del derecho iniciado por Petrominerales Colombia LTD. contra la UAE DIAN.
3. **Sin condena en costas** en esta instancia.

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

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


JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente de la Sección


MILTON CHAVES GARCÍA


JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ