



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

CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá D.C., veinticinco (25) de julio de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación 25000-23-37-000-2019-00598-01 (27712)
Demandante CEPESA S.A.
Demandado DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES, DIAN
Temas: Impuesto a las ventas. IV Bimestre del año 2014. Procedencia de impuestos descontables en la adquisición de activos fijos y servicios. Sanción por inexactitud.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide los recursos de apelación interpuestos por las partes demandante y demandada en contra de la sentencia del 16 de febrero de 2023, en la que el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, resolvió:

«**PRIMERO: DECLARAR** la nulidad parcial de la **Liquidación Oficial de Revisión No. 312412018000027 del 24 de abril de 2018**, por medio de la cual se modificó la declaración privada del impuesto sobre las ventas presentada por la sociedad **CEPSA Colombia S.A.** por el cuarto bimestre del año 2014, y de la **Resolución No. 992232019000036 del 26 de abril de 2019**, confirmatoria del acto anterior.

SEGUNDO. Como consecuencia de lo anterior, a título de restablecimiento del derecho **DECLARAR** que el saldo a favor de la sociedad demandante por concepto del impuesto sobre las ventas del cuarto bimestre de 2014 es la suma determinada en la liquidación contenida en la parte considerativa de esta providencia.

TERCERO: NEGAR las demás pretensiones.

CUARTO: Por no haberse causado ni demostrado, no se condena en costas (...). (Énfasis del texto original).

DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Previa ampliación al requerimiento especial¹ y a su correspondiente respuesta², la DIAN profirió la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 312412018000027 del 24 de abril de 2018³, mediante la cual modificó la declaración del impuesto sobre las ventas (IVA) de la sociedad CEPESA Colombia S.A. (en adelante CEPESA), correspondiente al bimestre 4 del año gravable 2014.

Las modificaciones correspondieron, por un lado, al rechazo del IVA descontable declarado por la actora en la adquisición de un bien tangible (equipo de fondo) que fue instalado en un pozo petrolífero, con el objetivo de facilitar la extracción del crudo. Y, por el otro, al rechazo del IVA descontable pagado por la actora en la adquisición de un servicio con uno de sus proveedores. Estas modificaciones generaron un mayor impuesto a cargo y la imposición de la sanción por inexactitud.

¹ Fls. 204 a 2013 de los antecedentes administrativos.

² Fls. 319 a 356 de los antecedentes administrativos.

³ Fls. 105 a 152 del cuaderno principal.



El 21 de junio de 2018, CEPESA presentó recurso de reconsideración⁴ en contra del acto de determinación oficial, el cual fue resuelto por la DIAN mediante la Resolución Nro. 992232019000036 del 26 de abril de 2019⁵, en el sentido de confirmar el acto recurrido.

ANTECEDENTES DEL PROCESO

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, contemplado en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), la parte demandante solicitó, previo al trámite respectivo⁶:

«Solicito a este Despacho que se acceda a declarar la nulidad total de los siguientes actos administrativos:

- A. La Liquidación Oficial de Revisión No. 312412018000027 del 24 de abril de 2018, proferido por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de la DIAN.*
- B. La Resolución N° 992232019000036 del 26 de abril de 2019, por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica.*

Que como consecuencia de lo anterior se restablezca el derecho de CEPESA declarándose:

- A. Que no hay lugar al rechazo de impuestos descontables por compras y servicios por valor de \$70.250.000, ni a la imposición de la sanción por inexactitud en cuantía de \$70.250.000.*
- B. Que se declare que la liquidación privada del Impuesto sobre las Ventas (en adelante IVA) presentada por CEPESA por el cuarto (IV) Bimestre del año gravable 2014 está en firme y se ordene el archivo del expediente abierto en contra de mi representada.*
- C. Que se declare que no son de cargo de CEPESA las costas en que se hubieren (sic) incurrido la DIAN con relación a la actuación administrativa demandada, ni las de este proceso».*

A los anteriores efectos, la demandante invocó como normas violadas los artículos 142, 481, 488, 489, 647 y 648 del Estatuto Tributario.

El concepto de violación⁷ se resume así:

1. Desconocimiento del tratamiento contable de los cargos diferidos. Interpretación y aplicación indebida de los artículos 142, 481, 488 y 489 del Estatuto Tributario.

Relató que, en la declaración del IVA del bimestre 4 del año 2014, registró como descontable el IVA pagado en la adquisición de un equipo de fondo para facilitar la extracción de crudo de un pozo denominado Cara Cara Sur C19, en virtud de lo dispuesto en el artículo 488 del Estatuto Tributario. Al respecto, anexó la factura de venta Nro. 4615 expedida por el proveedor Ge Oil & Gas ESP Colombia S.A.

Aclaró que, en este caso, no es objeto de discusión con la DIAN el hecho de que el equipo de fondo corresponde a un bien corporal, que este fue utilizado para facilitar

⁴ Fls. 396 a 449 de los antecedentes administrativos.

⁵ Fls. 155 a 176 del cuaderno principal.

⁶ Fls. 326 a 327 del cuaderno principal.

⁷ Fls. 11 a 65 del cuaderno principal.



la extracción de crudo que fue posteriormente exportado, operación que está gravada con IVA. Al respecto, dijo que la Administración había aceptado esta situación en los folios 9 y 10 de la resolución del recurso de reconsideración y que, en todo caso, aportaba copia de las facturas respectivas.

Así las cosas, advirtió que la discusión con la DIAN se concretaba en que, para tal entidad, el equipo de fondo no constituía un costo y, por lo mismo, tampoco podía tratarse como tal, pues en realidad correspondía a un activo fijo, de manera que no podía considerarse descontable el IVA pagado en la adquisición de tal bien.

Informó las características del equipo de fondo y, con base en ellas, adujo que no correspondía a un bien estándar, sino que en realidad se trataba de un sistema de conexión de piezas, denominado Levantamiento Artificial, que se instaló dentro del pozo con el fin y la función exclusiva de incrementar el volumen de extracción del hidrocarburo, pues el pozo no tenía la energía natural suficiente para conducirlo a la superficie.

Afirmó que este equipo no se enmarca en la definición de activo fijo, sino que ha sido considerado por la doctrina contable como un costo necesario en la explotación de hidrocarburos que debe ser registrado como un cargo diferido. Aclaró que el uso de ese equipo es común en las operaciones de extracción de hidrocarburos, aspecto sobre el cual citó lo mencionado en el *Portal del Petróleo, 2012, 08. Bombeo Electrosumergible diseño»*.

Sostuvo que en el concepto técnico elaborado por el ingeniero de producción de CEPSA se señala que ésta debió incurrir en diversos costos para facilitar la extracción del crudo en el pozo Cara Cara, entre estos, para adquirir el equipo de fondo y otros elementos que son usados e instalados en el pozo para el que fueron comprados, pues son diseñados de acuerdo con las condiciones geológicas del sector y a las características propias del pozo. En efecto, dijo que son diseñados de acuerdo con su aporte y composición de fluidos, presión de yacimiento, temperatura y construcción del pozo.

En adición, explicó que, en tal concepto técnico, el ingeniero también indicó que los equipos de fondo son utilizados en un medio ambiente agresivo, con altas presiones y temperaturas, aportes de arena de los yacimientos, emulsiones, parafinas, corrosión y variaciones en las condiciones del pozo. De manera que, una vez retirados, presentan condiciones bajas de confiabilidad que impiden que sean reutilizados.

Por lo expuesto, adujo que el equipo de fondo, lejos de ser un activo fijo, significó un costo para desarrollar con éxito la extracción del hidrocarburo del pozo Cara Cara, pues no se adquirió con ningún ánimo de permanencia, sino para ser utilizado en un proyecto particular.

Puso de presente que es una falacia afirmar que todo bien tangible adquirido por una compañía debe ser reconocido como un activo fijo o como un activo movable, pues lo cierto es que los bienes tangibles también pueden ser catalogados como costos o gastos o como cargos diferidos. En esa medida, aseveró que quedaba desvirtuada la tesis de la DIAN, según la cual, tratándose de un bien adquirido por una empresa que guarda relación con su objeto social, este debe, necesariamente, ser reconocido como un activo fijo. Para soportar este punto, anexó una certificación expedida por su contador que, desde un punto de vista técnico y contable, explica la normativa aplicable a los costos de exploración, perforación y explotación de



hidrocarburos, así como el registro contable del equipo de fondo efectuado por CEPSA.

Se refirió a los artículos 67 y 37 del Decreto 2649 de 1993 y, con base en ellos, expresó que las normas contables permitían llevar como cargos diferidos en etapa de explotación de yacimiento las erogaciones destinadas a la adquisición de bienes (costos) de los cuales se esperaba recibir beneficios económicos que, en el caso de la demandante, fueron obtenidos con ocasión de la venta del crudo. Resaltó que la erogación por concepto del equipo de fondo guarda relación con su actividad económica, pues así lo exigen las normas contables, pero no por ello se constituye en un activo fijo.

Sobre el ánimo de permanencia, advirtió que no existió, a pesar de que el equipo de fondo se registró como un activo depreciable, pues esto obedeció a la exigencia de la técnica contable. Precisó que, en el evento de que la técnica contable no exigiera un tratamiento especial contable para este tipo de costos en el sector petrolero o, si tal costo se hubiese realizado en la etapa de explotación, lo cierto es que CEPSA hubiese registrado el valor total del equipo como costo total en el periodo incurrido, es decir, en el año 2014, pero en ningún caso como un activo fijo.

Destacó que un bien que sólo suple una necesidad pasajera en un proyecto en específico no puede ser considerado activo fijo. En adición, añadió que la DIAN confundió la naturaleza contable del equipo de fondo con un activo fijo, al afirmar que ese tipo de activos están involucrados en la actividad productora de renta y no se enajenan dentro del giro de los negocios. Por lo tanto, sobre este asunto, indicó que los costos son aquellas erogaciones económicas necesarias para prestar un servicio o producir bien, que por ende están relacionadas con la actividad productora de renta y tampoco se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios, pero no por eso se convierten en activos fijos.

Así las cosas, reiteró que el equipo de fondo constituye un costo que fue necesario para llevar a cabo su actividad productora de renta, que la intención con la que fue adquirido fue la de superar una necesidad de un proyecto en particular, que no con la intención de mantenerlo en su patrimonio para seguir desarrollando su actividad económica. Sobre este particular, citó las sentencias del 1 de marzo de 2002 (Exp. 12452, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié) y del 22 de septiembre de 2000 (Exp. 9975, C.P. Julio Enrique Correa Restrepo) del Consejo de Estado.

Con base en ello, señaló que la técnica contable enseña que en el sector de hidrocarburos los costos y gastos de los cuales se espera recibir un beneficio futuro pueden ser registrados como activos diferidos para ser amortizados y que, en este caso, CEPSA registró como cargo diferido el costo de adquisición del equipo de fondo, de manera que, en virtud del artículo 488 del Estatuto Tributario, estaba habilitada para tratar como descontable el IVA pagado en la adquisición de dicho bien.

Planteó que la DIAN fundamentó los actos administrativos acusados en que el reconocimiento inicial del equipo de fondo se efectuó en la cuenta contable 1508 *Construcciones en curso*, que correspondía al activo y, en esa medida, entendió que se trataba de una cuenta que registraba el saldo de los activos fijos, cuando la realidad económica y contable evidenciaba que la adquisición de tal equipo debía tratarse como un cargo diferido. A estos efectos, se refirió a la dinámica contable de la cuenta 1508, según el Decreto 2650 de 1993, y puntualizó que era de naturaleza transitoria, razón por la cual explicó que, con la respuesta al requerimiento especial



y a su ampliación, el equipo de fondo fue inicialmente registrado en la cuenta 1508 pero luego se trasladó a la 172005, pues corresponde a un costo de explotación de hidrocarburos, el cual debe ser reconocido como un cargo diferido, a la luz de los Decretos 2649 y 2650 de 1993.

Aclaró que tal tratamiento contable fue avalado por el revisor fiscal de CEPSA en la certificación del 25 de septiembre de 2017, que anexó con la demanda. En ese sentido, reiteró que el equipo de fondo es un cargo diferido y no un activo fijo tangible. En esa medida, sobre el manejo contable de los cargos diferidos citó la sentencia del 22 de septiembre de 2000 (Exp. 9975, C.P. Julio Enrique Correa Restrepo) del Consejo de Estado.

Esgrimió que, comoquiera que el equipo de fondo constituye un cargo diferido, este era susceptible de amortización, conforme lo dispone el artículo 142 del Estatuto Tributario, norma que equipara los conceptos de inversiones amortizables con el de cargos diferidos. Reiteró que si, en gracia de discusión, el equipo de fondo se extrajera del pozo, lo cierto es que quedaría averiado y no podría ser utilizado en otro pozo debido a sus condiciones de instalación y funcionamiento, todo lo cual corrobora que es un costo asociado a la explotación de crudo.

Sostuvo que el artículo 488 del Estatuto Tributario señala que los costos que dan lugar al descuento en IVA pueden corresponder a la adquisición de bienes muebles, de ahí que no todo bien de ese tipo que se adquiera puede considerarse como un activo fijo. Por el contrario, dependiendo de la naturaleza del bien y de la operación del ente económico, un bien mueble puede ser un cargo diferido o un activo fijo.

Se refirió a lo expuesto en la liquidación oficial en relación con que los valores de la factura 4615 se encontraban en dólares de los Estados Unidos de América y que no se había informado la tasa de cambio aplicada por la demandante, para sostener que ello fue desvirtuado con ocasión del recurso de reconsideración. Sin embargo, en la resolución del recurso de reconsideración, la DIAN decidió no pronunciarse sobre este asunto, comoquiera que no había sido un motivo para desconocer el IVA descontable. Ante esto, la actora advirtió que demostraba falta de seriedad por parte de la Administración, pues primero sembraba un manto de duda sobre aspectos formales y, luego de ser soportados, resolvía no pronunciarse sobre ellos, todo lo cual dificultaba el ejercicio del derecho de defensa.

Hizo alusión a lo expuesto en la liquidación oficial respecto a la falta de valor probatorio de las certificaciones del revisor fiscal de la actora, allegadas con ocasión de la respuesta al requerimiento especial y a su ampliación. A estos efectos, precisó que, frente a tales reparos, presentó sus objeciones en el recurso de reconsideración, sin embargo, dijo que, en la resolución que lo resolvió, la demandada no los consideró, sino que se limitó a decir que *«la Administración puede no adelantar el proceso de determinación aun cuando exista una prueba del revisor fiscal»*.

Consideró que esta situación vulneró su debido proceso, en la medida en que, si la objeción probatoria manifestada por la DIAN es desvirtuada, lo que le corresponde hacer a esa entidad es expresar las razones por las cuales no está conforme con la prueba o aceptar las objeciones y, en consecuencia, no continuar con la discusión. Empero, aseveró que lo que no podía hacer la entidad acusada es tomar el camino de la arbitrariedad y omitir las explicaciones dadas en el recurso de reconsideración.

En todo caso, resaltó que la certificación del revisor fiscal es idónea, puesto que el hecho de que tal profesional de las ciencias contables haya sido nombrado el 23 de



diciembre de 2014 no implica que se encuentre inhabilitado o no tenga la idoneidad profesional para rendir un dictamen sobre los estados financieros de CEPESA del año 2014. En adición, anexó con la demanda los registros contables de la factura 4615 (Nro. 8500003428 del 1 de junio de 2014 y Nro. 15010979 del 31 de diciembre de 2014), así como los libros diarios correspondientes a los meses de julio y agosto de 2014, con lo cual se puede corroborar que la información consignada en el certificado del revisor fiscal es exacta y que concuerda con la consignada en los soportes y libros de contabilidad.

Citó los artículos 123 y 124 del Decreto 2649 de 1993 y señaló que la demandada confundió el término soporte con el término comprobante. Reiteró que la DIAN vulneró sus derechos, en la medida en que primero señaló la existencia de diferencias probatorias y finalmente, cuando estos fueron explicados, decidió que eso no era materia de discusión.

2. Es procedente como descontable el IVA pagado por los servicios de parametrización de la plataforma y de capacitación

Afirmó que el servicio prestado por Creo Consultores S.A. tenía como fin la preparación del informe de responsabilidad y sostenibilidad elaborado en el año 2014 respecto de los resultados del año 2013. Que dicho informe servía para calificar el desempeño económico, social y ambiental de CEPESA por el año gravable 2013, en aplicación de metodologías de reporte internacional aplicables al sector petrolero, y que el mismo tenía como objetivo la divulgación del cumplimiento de políticas de responsabilidad social y sostenibilidad, ante el público en general, las comunidades, autoridades locales y gremios ubicadas en las zonas donde lleva a cabo su actividad productora de renta.

Resaltó que este informe está ligado con la exportación, sin embargo, la demandada desconoció su importancia para la continuidad de las operaciones de la actora, y recordó que Colombia ha implementado políticas de responsabilidad fiscal, sin las cuales se hace inviable la posibilidad de explotar año a año los yacimientos petrolíferos.

Señaló que la DIAN manifestó que no se aportó el soporte contable de la factura C-0073, ni su correspondiente registro contable, empero, advirtió que el valor de esa factura es concordante con lo asentado en los libros diarios de los meses de julio y agosto de 2014, libro mayor y balances, registrados en la Cámara de Comercio, a pesar de que la actora no estuviera obligada a ello. Todo lo cual demuestra su preocupación por mantener en orden su contabilidad.

3. La sanción por inexactitud es improcedente

Adujo que la DIAN no explicó las razones por las cuales CEPESA incurrió en el hecho sancionable, en la medida en que las diferencias de interpretación normativa no generan la sanción por inexactitud. Todo lo cual vulneró su debido proceso, pues se desconoce el criterio utilizado por la DIAN para imponer la sanción, máxime cuando reconoció que la contabilidad de la demandante fue llevada en debida forma y que en ella, así como en la declaración privada, no se reportaron datos equivocados, desfigurados, falsos o incompletos, pues lo que está en discusión es la interpretación de las normas que regulan la procedencia del IVA descontable por la adquisición de equipos necesarios para la extracción y explotación de hidrocarburos, que posteriormente son exportados.



Oposición de la demanda

La parte demandada controvertió las pretensiones de la demanda y solicitó que se condenara en costas a la parte demandante⁸.

Sobre el **rechazo del impuesto descontable originado en la adquisición del equipo de fondo**, adujo que la actora no adquirió el mismo con la intención de venderlo dentro del giro ordinario de sus negocios, sino con la finalidad de facilitar la explotación del petróleo para su posterior exportación, al punto que no puede ser separado del pozo en el cual se instaló sin que sufra detrimento, razón por la cual tiene vocación de permanencia en su patrimonio.

Se refirió a los artículos 60, 485 y 488 del Estatuto Tributario, así como a la sentencia del 8 de septiembre de 2012 (Exp. 18705) del Consejo de Estado, sobre la diferencia entre activos fijos y muebles.

Puso de presente que, durante la discusión en sede administrativa, la demandante afirmó que el equipo de fondo fue instalado en el Pozo CCS-C19 y que su vida útil es de 1100 días desde su instalación, la cual inició el 14 de febrero de 2014 y culminó el 16 de febrero del mismo año. Que la finalidad de ese equipo es la de incrementar el volumen de extracción del hidrocarburo del pozo, pues este no tiene la energía natural suficiente para conducirlos hasta la superficie.

Con base en lo anterior, sostuvo que, contrario a lo manifestado por la sociedad demandante, el equipo constituye un activo fijo y, por eso, el IVA pagado en su adquisición no es descontable. Puntualizó que las pruebas obrantes en el expediente demuestran que la actora no adquirió el equipo de fondo con la intención de venderlo dentro del giro ordinario de sus negocios, sino para facilitar la explotación del petróleo para su posterior exportación, al punto que fue incorporado en el pozo Cara Cara Sur y no puede ser separado sin que sufra detrimento, todo lo cual demuestra, además, una característica adicional de los activos fijos como lo es su permanencia en el patrimonio de la sociedad.

Planteó que el impuesto pagado en la adquisición del equipo de fondo no puede ser descontado, como lo dispone el artículo 491 del Estatuto Tributario, en tanto que es un activo fijo, a la luz del artículo 60 ibidem. Sostuvo que el equipo de fondo no podía despojarse de su naturaleza de activo fijo, para de ello derivar el reconocimiento de un impuesto descontable, aunque la demandante pretenda que se le otorgue un tratamiento diferente.

Sobre el **rechazo del impuesto descontable originado en la adquisición del servicio de parametrización de la plataforma y caracterización**, consideró que era procedente su rechazo, porque la actora no demostró que dicho servicio tuviera relación de causalidad con su actividad exportación ni tampoco que fuese necesario para el desarrollo de su actividad productora de renta.

Indicó que la sociedad contribuyente se limitó a suministrar una factura de venta, junto con el documento Nro. 8510002700 de 20 de junio de 2014, mediante los cuales describió el alcance del servicio mencionado y que se encontraba íntimamente ligado con la exportación, todo lo cual consideró insuficiente para determinar si el servicio cumplía o no con los requisitos para que tomar un descuento en materia del IVA.

⁸ Índice 2 de SAMAI. La contestación se encuentra dentro de un archivo denominado ED_1CDFOLIO_1CDFOLIO153(.rar) NroActua 2.



Finalmente, defendió la procedencia de la **sanción por inexactitud** en la medida en que la demandante declaró en su denuncia privado impuestos descontables improcedentes, sin que existiera una interpretación razonable de las normas que rigen este caso concreto (artículos 60 y 488 del Estatuto Tributario), pues lo que hizo fue desconocer las mismas.

Sentencia apelada

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, anuló parcialmente los actos administrativos demandados y, a título de restablecimiento del derecho, liquidó el impuesto sobre las ventas de IV Bimestre del año 2014 a cargo de la actora, sin condenar en costas por no haberse causado⁹.

Sobre el IVA descontable derivado de la compra de bienes gravados, precisó que, en este caso, el problema jurídico a resolver era si el equipo adquirido por la actora para la extracción del crudo en el pozo Cara Cara correspondía a un activo fijo, como lo adujo la DIAN en los actos acusados, o a un cargo diferido, como lo expuso la demandante. Agregó que, según la demandada, el equipo adquirido por la actora no constituía costo o gasto, sino un activo fijo, de manera que no existía debate en cuanto al cumplimiento de los demás requisitos previstos en el artículo 488 del Estatuto Tributario.

Con fundamento en el concepto técnico del ingeniero de producción de la demandante, constató que la operación del equipo de fondo en el yacimiento facilitó la extracción de crudo que, en condiciones estándares, no habría sido posible dadas las características particulares del pozo y, en consecuencia, ello habría afectado los ingresos de la contribuyente. En esa medida, afirmó que la adquisición del equipo de fondo hizo parte de la inversión necesaria para la explotación exitosa del pozo Cara Cara, pues mediante la instalación de ese mecanismo se incrementó el volumen de extracción de los hidrocarburos para su posterior tratamiento y venta. Así, aseveró que estas circunstancias llevaban a inferir que, en efecto, la erogación bajo análisis estaba relacionada con las labores de exploración y explotación de hidrocarburos que corresponde a la actividad productora de renta de la demandante.

Esgrimió que, como la DIAN aseguró que el equipo adquirido era un activo fijo de la demandante, era necesario estudiar el tratamiento contable de la adquisición de ese bien. Así, explicó que la técnica contable exige que los costos incurridos durante las etapas de organización, construcción, instalación, montaje y puesta en marcha se registren como cargos diferidos, que representan bienes sobre los cuales se espera obtener beneficios económicos en el futuro.

Expuso que, en el caso específico de las empresas del sector de los hidrocarburos, se tiene que los costos de exploración y explotación deberán contabilizarse en la cuenta 1720 –costos de explotación y desarrollo-, perteneciente al grupo 17 –activos diferidos-, cuya dinámica dispone que se genera un débito contable por el valor de los costos transferidos desde las subcuentas 150825 -proyectos de exploración- y 150830 -proyectos de desarrollo-, del grupo de cuentas 1508, una vez construida la perforación del pozo.

Aseguró que, en este caso, la factura Nro. 4615 del 27 de junio de 2014, por medio de la cual la actora adquirió el equipo de fondo, fue reconocida mediante el

⁹ Índice 27 de SAMAI del Tribunal Administrativo de Cundinamarca.



documento contable Nro. 8510002737, a partir de lo cual verificó que la adquisición del bien se reconoció en la cuenta 1508B0 *-ajuste de compras-*, perteneciente a la cuenta 1508 *-construcciones en curso-*. Que el costo de adquisición del bien en comento se trasladaba desde la cuenta 1508B0 a la cuenta 1508BB *-liquidación cuentas de inversiones-* que, según lo explicó la demandante con la respuesta a la ampliación del requerimiento especial correspondía a una cuenta consolidada para la liquidación y de cierre de saldos de los proyectos en curso, una vez estos han sido terminados. Que, de conformidad con el documento contable Nro. 1501097910, el monto consolidado de la liquidación de la cuenta contable 1508BB generó un débito contable en la cuenta 150830 *-proyectos de desarrollo-* que, a su vez, quedó en ceros por el traslado a la cuenta 172005, de costos de perforación y explotación de hidrocarburos que tenía la naturaleza de cargos diferidos.

Puso de presente que este tratamiento contable resultaba concordante con la certificación expedida por el revisor fiscal de la actora, la cual fue aportada en sede administrativa y judicial.

Consideró que la adquisición del equipo de fondo constituye una inversión necesaria para la exploración del yacimiento Cara Cara Sur, la cual fue contabilizada en la cuenta contable 1720 que, si bien corresponde a una cuenta del activo, la ley y la jurisprudencia han señalado que corresponde a costos y gastos, que no a un activo fijo, como lo consideró la DIAN en los actos acusados. Para el efecto citó el artículo 67 del Decreto 2649 de 1993, que señala el reconocimiento de los activos diferidos, y la sentencia del Consejo de Estado del 10 de octubre de 2018 (Exp. 21642, M.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez).

Resaltó que, revisada la contabilidad de la demandante, esta cumplió con la dinámica contable establecida para los costos relacionados con la explotación de los yacimientos de hidrocarburos que, según lo disponen las normas contables, deben registrarse como cargos diferidos. Sin embargo, resaltó que ese solo hecho no significa que constituyan un activo fijo que integra el patrimonio del demandante.

Explicó que el tratamiento contable de esos costos como cargos diferidos se justifica en que, en caso de que se registraran en su totalidad como expensas incurridas para la exploración y explotación de hidrocarburos en el año gravable en el que se efectúan, no existiría asociación entre los costos totales y los ingresos generados en una sola vigencia. En efecto, recordó que la razón de ser de los cargos diferidos es que se consuman de manera gradual a medida que la explotación de los yacimientos genere beneficios económicos.

No obstante, acotó que *«ello no desnaturaliza que, en el caso concreto, los cargos diferidos por la adquisición del equipo para extraer crudo del pozo referido sean unos verdaderos costos o gastos deducibles, más no activos fijos de CEPESA»*. Menos aún, sostuvo, cuando el concepto técnico elaborado por el ingeniero de producción de la actora reconoce que el equipo no tiene vocación de permanencia en su patrimonio, puesto que, con su extracción del pozo, quedaría en condiciones no aptas para seguir operando.

Así las cosas, concluyó que, como en este caso, el equipo correspondía a un costo o gasto de la actividad económica de la demandante, solo que, contabilizado como un cargo diferido según la técnica contable en el sector de hidrocarburos, procedía el IVA pagado por la demandante como descontable, a luz del artículo 488 del Estatuto Tributario.



Sobre el IVA descontable por servicios gravados, adujo que en el expediente se encontraba la factura Nro. C-0073 del 20 de junio de 2014 expedida por el proveedor Creo Consultores S.A.S. por concepto de «40% correspondiente a la realización del ejercicio de materialidad interna, parametrización de la plataforma y capacitación a los reportantes». Al respecto, afirmó que si bien la demandante argumentó que el servicio prestado por dicho proveedor tuvo como fin la elaboración de un informe para divulgar el cumplimiento de políticas de responsabilidad social y sostenibilidad ante el público localizado en las áreas en donde lleva a cabo sus actividades comerciales, lo cierto era que no existían pruebas que sustentaran este dicho, más allá de la factura mencionada y del documento Nro. 8510002700 del 20 de junio de 2014, que daba cuenta del registro contable del servicio contratado.

En adición, sostuvo que no existía prueba de que el servicio prestado estuviera relacionado con la preparación del informe mencionado por la demandante y que tampoco se observaba copia del informe final para determinar si, como lo afirmó la contribuyente, el servicio cumplía con los requisitos para tomar el IVA pagado como descontable, a pesar de corresponderle la carga de la prueba para sustentar sus alegaciones. Por consiguiente, mantuvo el rechazo de los impuestos descontables.

En cuanto a la **sanción por inexactitud**, consideró que era procedente, comoquiera que había quedado acreditado que la demandante incluyó en su declaración privada impuestos descontables improcedentes, conducta que daba lugar a la penalidad en comento. Añadió que no había lugar a la aplicación de la causal eximente de responsabilidad, puesto que no se observaba una diferencia de criterios, pues la interpretación del derecho adoptada por la actora no era posible, razonable ni plausible. No obstante, como prosperó el cargo de nulidad relacionado con el IVA pagado por el equipo para la extracción de crudo del pozo petrolífero, modificó la base de la sanción por inexactitud determinada en los actos acusados.

Recursos de apelación

La **demandante**¹⁰ apeló la sentencia de primera instancia para que se revoque parcialmente, únicamente en lo que tiene que ver con las pretensiones que no fueron reconocidas, esto es, en cuanto al rechazo del IVA descontable derivado del pago del servicio prestado por Creo Consultores S.A.S. y a la sanción por inexactitud calculada sobre esta glosa.

En cuanto al **rechazo del IVA descontable por los servicios prestados por Creo Consultores S.A.S.**, puntualizó que tal servicio tenía como fin la preparación de un informe de responsabilidad social y sostenibilidad que fue elaborado en el año 2014, sobre los resultados del año 2013. Que este servicio sirvió para calificar el desempeño económico, social y ambiental de CEPESA en el año 2013, en aplicación de metodologías de reporte internacional para el sector petrolero.

Indicó que dicho informe dio lugar a la divulgación del cumplimiento de políticas de responsabilidad social y sostenibilidad de la sociedad, lo cual le permitió conocer tal información al público en general y, en particular, a las comunidades, a las autoridades locales y a los gremios que se encuentran ubicados en las zonas donde la demandante llevó a cabo en el año 2013 sus actividades de exploración y explotación de hidrocarburos.

¹⁰ Índice 32 de SAMAI del Tribunal Administrativo de Cundinamarca.



En ese sentido, aseveró que se trató de un informe ligado a la operación de exportación de CEPSA, puesto que, para el desarrollo de su actividad productora de renta, es indispensable el buen relacionamiento con las comunidades a partir del cumplimiento de políticas de responsabilidad social y que están plasmadas en el informe presentado. Advirtió que, sin este relacionamiento, la actividad de la actora puede verse interrumpida o limitada, al punto que sin políticas de responsabilidad social se hace inviable la posibilidad de explotar año a año los yacimientos petrolíferos.

Resaltó que no era cierto lo expuesto por el Tribunal en el sentido de que no se hubieran presentado pruebas que sustentaran este gasto. Lo anterior, porque la demandante aportó la factura C-0073, junto con el correspondiente registro contable, y demostró que el valor de la factura era concordante con lo asentado en los libros diarios de contabilidad de los meses de julio y agosto de 2014, en el libro mayor y en los balances registrados en la Cámara de Comercio, aun cuando no tenía la obligación de hacerlo. Todo lo cual, a su parecer, demuestra que la demandante siempre se ha preocupado por mantener en orden su contabilidad.

Con base en lo expuesto, solicitó que se revocara el fallo apelado, para que se reconociera la procedencia del gasto en comento por ser indispensable para la ejecución de la actividad de CEPSA y que fue soportado mediante documentos contables y fiscales pertinentes.

Sobre la **sanción por inexactitud liquidada por el Tribunal**, planteó que era improcedente, porque el impuesto determinado por la demandante se soportó en datos y hechos económicos reales, debidamente acreditados con los soportes que exige la ley. Además, que la determinación de la base gravable se ajustó a los parámetros legales, *«de tal forma que de dicho impuesto ni de la base gravable utilizada puede predicarse que son inexistentes, falsos, incompletos o desfigurados»*.

Así las cosas, dijo que como se había constatado la realidad de los gastos era imperativo concluir que no se verificó la utilización artificial de costos y gastos, siendo este el hecho sancionable tipificado en el artículo 647 del Estatuto Tributario. Reiteró que los datos utilizados por la actora eran ciertos y correctos, al ser liquidados sobre cifras reales que se registraron en la contabilidad de la demandante y que quedaron probados a lo largo de este proceso, con base en los soportes legales y contractuales pertinentes. En ese sentido, advirtió que, en este caso, no se verificaba la utilización indebida de deducciones o beneficios.

Advirtió que el hecho de que la DIAN considerara que los gastos derivados del servicio prestado por Creo Consultores S.A.S. no cumplían con los requisitos para ser procedentes, no convertía tales erogaciones en falsas, equivocadas o desfiguradas, sino que, únicamente, reflejaba la existencia de una diferencia de criterios sobre la interpretación del derecho aplicable con la Administración.

Reiteró que, la realidad de los hechos y cifras registrados por la demandante en su declaración privada pudo ser comprobada por la DIAN, pues esta tuvo a su disposición los documentos y soportes que dan cuenta de la veracidad de los hechos y datos denunciados por la demandante.

Con fundamento en la sentencia del 30 de agosto de 2016 (Exp. 19851) del Consejo de Estado, manifestó que la sanción por inexactitud no era procedente no sólo por la inexistencia del hecho gravable, sino también porque no hubo una intención dolosa o culposa por parte de la actora.



Puso de presente que la sanción por inexactitud no procedía puesto que, en este caso, existía una diferencia de criterios respecto del derecho aplicable entre la actora y la DIAN en cuanto a las normas que regulan los aspectos discutidos en este proceso. Sobre este particular, precisó que *«mientras que para la Administración Tributaria conforme a las normas tributarias, contables y comerciales no es procedente el IVA descontable asociado al servicio cuestionado de Creo Consultores, lo correcto para la Compañía, de acuerdo con la realidad económica y el tratamiento fiscal aplicable, era tomar el IVA descontable»*.

Finalmente, reiteró que la apelación únicamente se presentaba respecto de la glosa que no fue reconocida por el Tribunal y la correspondiente sanción por inexactitud. En todo caso, solicitó remitirse a los argumentos y pruebas presentadas por la actora en la demanda y a lo largo de la actuación administrativa, en caso de que el Consejo de Estado decidiera entrar a revisar la totalidad de los temas objeto de la *litis*.

La parte **demandada**¹¹ también apeló la sentencia de primera instancia, para que se revoque en lo que le fue desfavorable.

Afirmó que el Tribunal desconoció el derecho de defensa de la Administración, así como los artículos 60 y 491 del Estatuto Tributario al otorgarle la condición de descontable al IVA pagado en la adquisición de un activo fijo. Expresó que la sentencia impugnada omitió explicar los motivos por los cuales no consideró el artículo 60 del Estatuto Tributario sobre los activos fijos, su tratamiento desde la técnica contable, y el reconocimiento contable que hizo la sociedad demandante del activo en discusión.

Aseveró que los activos fijos son los bienes corporales muebles e inmuebles y los incorporeales que no se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios, como es el caso del equipo de fondo adquirido por la demandante. Señaló que ese equipo es un activo fijo, a la luz del artículo 60 del Estatuto Tributario, debido a su carácter de tangible, de bien depreciable y a su destinación, en la medida en que, como lo afirmó la propia demandante, se incorpora al pozo Cara Cara Sur sin que pueda separarse. Todo lo cual, a su parecer, contradice lo afirmado por la actora (que no se probó), respecto a que no tiene ánimo de permanencia y, por el contrario, evidencia una de las características de los activos fijos, esto es, su vocación de permanencia en el patrimonio del contribuyente. Añadió que, según se desprende de la normativa contable, el registro contable del equipo de fondo debía corresponder al de propiedad, planta y equipo.

Por lo anterior, planteó que la sentencia impugnada desconoció el derecho de defensa de la DIAN, puesto que no fueron oídos sus argumentos y, en todo caso, porque no expuso los motivos por los cuales el equipo adquirido por la demandante no tenía la naturaleza de activo fijo. Por el contrario, afirmó que la providencia impugnada se limitó a darle la connotación de activo diferido, de manera que con ello desconoció los artículos 60 y 491 del Estatuto Tributario, que proscriben descontar el IVA pagado en la adquisición de activos fijos.

Sostuvo que el Tribunal interpretó erróneamente el artículo 159 del Estatuto Tributario, puesto que no todas las inversiones realizadas por las empresas de petróleo para la exploración y explotación de hidrocarburos pueden tratarse como activos diferidos. Al respecto, expresó que si bien pueden existir inversiones deducibles, de conformidad con el artículo 142 *ibidem*, no todas las inversiones

¹¹ Índice 31 de SAMAI del Tribunal Administrativo de Cundinamarca.



efectuadas en pozos petroleros tienen tal categoría, ya que conforme con el citado artículo 159, también son deducibles las inversiones sobre activos fijos depreciables, sin que sea admisible que «sobre unos mismos bienes que tengan la calidad de activos fijos tangibles, se pueda deducir su desgaste de manera concurrente mediante amortización y depreciación». Sobre este particular, citó la sentencia del 1 de junio de 2001 (Exp. 25000-23-27-000-1999-0023- 01, C.P. María Inés Ortiz Barbosa).

Aseveró que la sentencia apelada desconoció los decretos que reglamentan la contabilidad y la técnica contable. Sobre este asunto, citó los artículos 1, 35, 64 y 67 del Decreto 2649 de 1993 y 1, 2, 3, 4 y 5 del Decreto 2650 de 1993, así como la descripción de la dinámica de las cuentas que integran el activo, especialmente, en lo que tiene que ver con la propiedad, planta y equipo y los activos diferidos. Con base en lo expuesto, dijo que es contrario a la técnica contable que activos fijos depreciables como el equipo de fondo sumergible se registren como activos diferidos. En ese sentido, afirmó que la sentencia impugnada no solo hizo caso omiso de la errónea contabilización realizada por la demandante, sino que también desconoció la normativa contable.

Precisó que no debía perderse de vista el hecho de que el Decreto 2649 de 1993 solo faculta a registrar activos diferidos cuando se trata de recursos que no hayan sido considerados en los artículos anteriores al artículo 67 de ese reglamento, como ocurre con el caso de los activos que deben registrarse como propiedad, planta y equipo. En consecuencia, manifestó que, contrario a lo argumentado en la sentencia apelada, los bienes adquiridos por la sociedad contribuyente eran activos fijos y no diferidos, por lo cual el IVA pagado en su adquisición no podía tratarse como descontable.

Finalmente, solicitó que se confirmara la **sanción por inexactitud** impuesta en los actos acusados, pues el artículo 647 del Estatuto Tributario sanciona la solicitud de impuestos descontables improcedentes, tal y como ocurrió en este caso.

Oposición al recurso de apelación

Las partes no se pronunciaron sobre los recursos de apelación presentados.

Concepto del Ministerio Público

El procurador quinto delegado ante esta Corporación solicitó revocar la sentencia impugnada y, en su lugar, anular los actos administrativos demandados¹². Consideró que la demandante demostró que la Administración desconoció la naturaleza del equipo de extracción de fondo del crudo, pues este está asociado a la actividad productora de renta, al punto que, de no haberse instalado, la explotación del pozo no hubiese sido rentable.

Señaló que el argumento de la DIAN según el cual el equipo de fondo es un activo fijo, porque la demandante no tiene como objeto social la compraventa y distribución de esa clase de equipos, es insuficiente, pues lo cierto es que, como lo mencionó la demandada, el objeto social de la demandante comprende la exploración y explotación de petróleo para lo cual es necesario el equipo objeto de discordia, lo que quiere decir que está asociado con su actividad productora de renta, pues sin tal bien, no es posible explotar comercialmente el pozo. En esa medida, afirmó que se cumplían los criterios requeridos para que el IVA pagado en la adquisición de un

¹² Índice 12 de SAMAI.



activo sea susceptible de ser descontable, conforme con los artículos 107 y 485 del Estatuto Tributario.

Hizo referencia al concepto rendido por el ingeniero de producción de la demandante y, con fundamento en él, adujo que por la naturaleza y destinación del equipo no es posible utilizarlo en la generalidad de los pozos, lo cual demuestra la ausencia de permanencia del activo en el patrimonio de la contribuyente.

Señaló que la DIAN se contradice porque *«señala que es activo fijo porque no se cumple con la finalidad de venderlos y no puede separarse sin que se pueda separar del pozo, y es precisamente esta condición que plantea la DIAN para desconocerla como costo (...)»*. En esa medida, destacó que el costo no se adquiere con la finalidad de venderlo dentro del giro ordinario de los negocios, sino que se adquiere para ser incorporado en la actividad productora de renta, lo que se comprueba en la medida en que el equipo de fondo es incorporado en el pozo, que es el bien objeto de producción, sin que se pueda separar. Además, indicó que, en este caso, lo que se extrae es el hidrocarburo, lo cual no se puede hacer sin la intervención del equipo de fondo, lo cual demuestra la necesidad del activo para generar renta.

Planteó que lo que configura la naturaleza de un costo o de un activo fijo no es la contabilidad, sino la norma tributaria, la cual señala que un costo debe cumplir con los requisitos de asociación y necesidad para la actividad productora de renta, todo lo cual genera que no se analice el tema de la contabilización del equipo.

En lo que tiene que ver con el IVA descontable sobre los servicios prestados por Creo Consultores S.A., señaló que era procedentes, a la luz de la Resolución Nro. 275 de 2001 (sin señalar la entidad que la expidió). Advirtió que el ejercicio del gobierno corporativo exige adoptar unos marcos de actuación de las empresas que, a su vez, requiere la adopción de un plan de manejo con la comunidad, lo cual es fundamental para la actora, al estar dedicada a la exploración y explotación de hidrocarburos. En ese sentido, manifestó que el informe de responsabilidad social y sostenibilidad fiscal estaba ligado con la exportación del crudo y que el valor de este servicio era concordante con los libros contables, de ahí que debía tratarse como una deducción dentro del proceso de generación de renta, pues, a su parecer, está asociada con la actividad productora de renta y es necesario dentro de su rol frente a la comunidad en la que opera la demandante.

Aseveró que la sanción por inexactitud no debía prosperar, pues las erogaciones cuestionadas cumplen los requisitos para ser catalogadas como costo y como deducción de la operación productora de renta.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sección Cuarta del Consejo de Estado resolver los recursos de apelación formulados por las partes demandante y demandada en contra de la sentencia de primera instancia, que declaró la nulidad parcial de los actos administrativos acusados, mediante los cuales la DIAN modificó la declaración del impuesto sobre las ventas de CEPESA Colombia S.A., correspondiente al bimestre 4 del año 2014, y le impuso la sanción por inexactitud.

Conforme con el artículo 328 del Código General del Proceso, cuando ambas partes hayan apelado la totalidad de la sentencia de primera instancia, el juez superior



resolverá sin limitaciones. En esas condiciones, la Sala tiene competencia plena para definir este debate consistente en establecer si procede o no el desconocimiento del IVA descontable generado en la (i) adquisición del equipo de fondo para la extracción del crudo del pozo Cara Cara Sur C19 registrado por la actora como un activo diferido y (ii) del servicio para la elaboración de un informe de responsabilidad social y sostenibilidad. De igual forma, deberá establecerse (iii) si la sanción por inexactitud resulta procedente.

1. Sobre la procedencia del IVA descontable en la adquisición del equipo de fondo

De conformidad con los actos administrativos demandados, el IVA pagado por CEPESA en la adquisición de un equipo que se instaló dentro de un pozo petrolífero con la finalidad de facilitar la extracción de crudo, que es exportado (producto exento susceptible de devolución bajo el artículo 481 del Estatuto Tributario), no puede dar lugar a un impuesto descontable, a la luz del artículo 491 del Estatuto Tributario, en la medida en que ese equipo constituye un activo fijo. Para llegar a esta conclusión, la DIAN expuso los siguientes argumentos.

En primer lugar, que la venta del equipo de fondo no hacía parte del giro ordinario de los negocios de la actora, pues era un bien necesario e indispensable para llevar a cabo su actividad de exploración y explotación de hidrocarburos. En segundo lugar, que el hecho de que, para efectos contables, el equipo de fondo se haya registrado como un activo diferido no cambiaba su naturaleza fiscal de activo fijo, pues tal condición dependía era de la destinación, naturaleza, características y relación que tuviera un determinado bien con la actividad productora de renta de los contribuyentes.

En tercer lugar, la demandada puso de presente que, en la sentencia del 22 de septiembre de 2000 (Exp. 9975, C.P. Julio Enrique Correa Restrepo), el Consejo de Estado reconoció que, tratándose de la industria petrolera, «*está previsto que las inversiones amortizables pueden estar representadas en terrenos o bienes depreciables -como el activo equipo de fondo-, conceptos que corresponderían a la noción de «activos fijos tangibles», pero que, en todo caso, no serían deducibles por el sistema de amortización de inversiones por estar expresamente excluidos de la normas*»¹³, esto es, en los artículos 142 y 159 del Estatuto Tributario.

Finalmente, en cuarto lugar, la DIAN indicó que la sociedad demandante había interpretado equivocadamente la normativa relacionada con la amortización de inversiones para la industria petrolera, en la medida en que la erogación por ella realizada, consistente en la adquisición del equipo de fondo, correspondía a un bien depreciable a los que se les atribuye la calidad de activo fijo¹⁴.

En contraste, tanto la sociedad contribuyente como el Tribunal de primera instancia consideraron que el equipo de fondo no podía ser catalogado como un activo fijo, sino que, por el contrario, debía ser considerado un costo necesario para la exploración y explotación de hidrocarburos que debía registrarse contablemente como un cargo diferido, a la luz de los artículos 142, 143 y 159 del Estatuto Tributario. Por consiguiente, el IVA pagado por la actora en la adquisición de dicho equipo sí daba derecho a un impuesto descontable.

¹³ Fl. 461 vlto. de los antecedentes administrativos, que corresponde a la página 14 de la Resolución del Recurso de Reconsideración.

¹⁴ Ibidem.



Para resolver, se tiene que el artículo 142 del Estatuto Tributario (vigente para el año gravable 2014) establecía:

«Artículo 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 susceptibles de demérito y que, de acuerdo con la técnica contable, deban restarse 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.

También es amortizable el costo de los intangibles susceptibles de demérito». (Subrayado de la Sala).

A la luz de la norma transcrita, las inversiones necesarias amortizables son deducibles en el impuesto de renta, siempre y cuando no lo sean bajo lo dispuesto en otras normas, y, se entiende por estas, aquellas erogaciones efectuadas para los fines del negocio o la actividad, que sean susceptibles de demérito y que, según la técnica contable, deban registrarse como *activos* para su amortización en más de un periodo gravable; como *cargos diferidos*, cuando se trate de gastos preliminares de instalación, organización o desarrollo; o como *costos de adquisición o exploración* de yacimientos petrolíferos o de gas y otros productos naturales.

A su vez, el artículo 159 del Estatuto Tributario (también vigente para el año 2014) disponía:

*«Artículo 159. Deducción por inversiones amortizables en la industria petrolera y el sector minero. Para los efectos del artículo 142, en las inversiones necesarias realizadas en materia de minas y petróleos, **distintas de las efectuadas en terrenos o en bienes depreciables**, se incluirán los desembolsos hechos tanto en áreas en explotación como en áreas no productoras, continuas o discontinuas». (Énfasis y subrayado de la Sala).*

Sobre este particular, vale la pena reiterar que el artículo 142 permite la deducción en el impuesto a la renta de las inversiones necesarias amortizables, en la medida en que no sean deducibles conforme con otros artículos del mismo capítulo del Estatuto Tributario al que pertenece esa norma. Por esa razón, comoquiera que la depreciación de los activos tangibles es deducible en materia del impuesto sobre la renta bajo los artículos 134 y siguientes, el artículo 159 del Estatuto Tributario reitera que los bienes depreciables no son deducibles bajo lo dispuesto en el artículo 142 *ibidem*.

Lo anterior, a su vez, resulta concordante con las normas contables, en la medida en que el artículo 67 del Decreto 2649 de 1993 establece cuáles activos deben reconocerse como diferidos para ser amortizados, siempre y cuando los bienes que se registren allí sean «*distintos de los regulados en los artículos anteriores*», que comprenden la propiedad, planta y equipo, susceptible de depreciación, bajo el artículo 64 del mismo decreto. Argumento que fue expuesto por la DIAN en los actos acusados.

Esto tiene relevancia en materia del impuesto sobre las ventas en la medida en que el artículo 491 del Estatuto Tributario establece que «*El impuesto a las ventas por la adquisición o importación de activos fijos no otorgará derecho a descuento*». Así las cosas, es claro entonces que lo pagado en la adquisición de un bien tangible, que sea un activo fijo susceptible de depreciación, no constituye costo deducible en materia del

impuesto a la renta bajo el artículo 142 del Estatuto Tributario y tampoco puede considerarse como impuesto descontable el IVA que se pague por dicho bien, por la prohibición expresa del artículo 491 *ibidem*.

Obsérvese que, cuando se trata de la adquisición de bienes corporales, esta Judicatura¹⁵ ha destacado que lo relevante es establecer la naturaleza del bien, dado que, en caso de que el mismo constituya un activo fijo depreciable, el IVA pagado en su adquisición no puede ser tratado como descontable, así:

«Según el artículo 488 del ET, como regla general, es descontable el IVA pagado en la adquisición de servicios y bienes corporales muebles, así como en las importaciones que, de acuerdo con las normas del impuesto sobre la renta, resulten computables como costo o gasto y se destinen a operaciones gravadas. Sin embargo, esa conclusión no es extensible a los bienes corporales muebles que constituyan activos fijos, pues estos están sujetos a reglas especiales. Concretamente, el artículo 491 del ET dispone que el IVA soportado por la adquisición o importación de activos fijos no otorgará derecho a descuento. De ahí que, las reglas aplicables de cara al IVA pagado en la adquisición de repuestos sean determinadas por la naturaleza del bien adquirido, esto es, si debe registrarse como mayor del activo o como una erogación (costo o gasto) durante el ejercicio». (Énfasis de la Sala).

Los activos fijos (también conocidos como propiedad, planta y equipo) representan los bienes de un ente económico que ordinariamente no están destinados para la venta, ya que no hacen parte del giro ordinario de los negocios, sin que ello signifique que su enajenación esté prohibida. Esta clase de activos se adquieren con la finalidad de ser utilizados en la producción, comercialización de bienes o prestación de servicios en desarrollo de la actividad económica de un contribuyente, o bien para entregarlos en arrendamiento o usarlos en la administración de la empresa¹⁶. Estos activos son susceptibles de depreciación, que es el reconocimiento de la pérdida del valor del bien a lo largo de su vida útil, de acuerdo con los artículos 134 y 135 del Estatuto Tributario, así como con el artículo 64 del Decreto 2649 de 1993, todos aplicables en la época de los hechos del caso.

Para establecer la naturaleza de los activos fijos, se debe atender a lo dispuesto en el artículo 60 del Estatuto Tributario. Esa disposición legal define, para efectos fiscales, los activos fijos como aquellos *«bienes corporales muebles o inmuebles y los incorporales que no se enajenen dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente»*. Es decir, que de esta clase de activos *«participan tanto los bienes corporales como los intangibles, que están destinados a ser incorporados en la actividad productora de renta»*¹⁷.

Esta Sección ha precisado que lo relevante para determinar la naturaleza de un bien como activo fijo está dado por su destinación, esto es, si fue adquirido para no ser enajenado en desarrollo de la actividad económica ordinaria del contribuyente. Por consiguiente, otros aspectos como el hecho de que el activo haya producido o no ingresos¹⁸, su permanencia en el patrimonio del ente económico o su contabilización¹⁹, son circunstancias irrelevantes para determinar su naturaleza.

¹⁵ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencias del 10 de noviembre de 2022, exp. 25295, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

¹⁶ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 12 de mayo de 2010, Exp. 17135, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

¹⁷ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 23 de marzo de 2006, Exp. 15806, C.P. Ligia López Díaz, reiterada en la sentencia del 7 de marzo de 2024, Exp. 26651, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

¹⁸ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 12 de mayo de 2010, Exp. 17135, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

¹⁹ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 3 de septiembre de 2020, Exp. 23983, C.P. Milton Chaves García.

En esas condiciones, para la Sala es claro que las inversiones que realicen los contribuyentes dedicados a la actividad de exploración y explotación de hidrocarburos en bienes tangibles que se destinen al proceso productivo, que no a ser enajenados dentro del giro ordinario de los negocios, constituyen activos fijos. En consecuencia, no es posible tomar como descontable el IVA pagado en su adquisición, a la luz de la prohibición prevista en el artículo 491 del Estatuto Tributario.

En este punto, es muy importante aclarar que, contrario a lo expuesto por la sociedad demandante, los activos fijos no pueden confundirse con los activos registrados en las cuentas de cargos diferidos ni con los costos de producción del ente económico.

Los costos de producción son erogaciones asociados directamente a la producción del bien, y, generalmente, de acuerdo con el artículo 58 del Estatuto Tributario se reconocen como deducibles en el mismo período en que se da su causación. A su vez, los costos que pueden contabilizarse como activos diferidos son aquellos relacionados con la *adquisición, exploración o explotación* de yacimientos petrolíferos y *diferentes de los terrenos o los activos depreciables*, que si bien, en principio, serían deducibles en su totalidad en el período en el que se causan, no se llevan como tal, sino en las proporciones indicadas en los artículos 142 y 143 del Estatuto Tributario, porque bajo el principio de asociación los beneficios económicos relacionados con esos costos se dan en períodos diferentes al de su causación.

En el caso de los activos fijos, comoquiera que no están destinados para la venta dentro del giro ordinario de los negocios, sino a ser empleados de forma permanente en la cadena de producción, la erogación por la adquisición de estos no es un costo deducible en materia del impuesto a la renta en el período gravable en el que se adquiere, sino que, por el contrario, aquello que puede llegar a constituir un costo de producción es la depreciación de esos activos. En ese sentido, y considerando la prohibición del artículo 491 del Estatuto Tributario, el IVA pagado en la adquisición de los activos fijos se convierte, para el contribuyente, en un mayor valor del activo, el cual se llevará vía depreciación como gasto deducible o como costo de producción, y no como impuesto descontable bajo el artículo 488 del Estatuto Tributario.

Descendiendo al caso concreto, se observa que, frente al equipo de fondo, no existe controversia entre las partes en cuanto a que es un activo tangible, susceptible de depreciación. De hecho, esto fue aceptado por la propia actora en el concepto de violación de la demanda²⁰.

En esas condiciones, para la Sala es claro que, para efectos fiscales, ese equipo constituye un activo fijo, a la luz del artículo 60 del Estatuto Tributario y, por esa razón, la demandante no tenía derecho a tomar como descontable el IVA pagado en su adquisición, en virtud de la limitación prevista en el artículo 491 *ibidem*.

Esto es así, en primer lugar, porque según lo puso de presente la propia actora, el

²⁰ En el folio 11 de la demanda, la actora expresó: *Ahora bien, respecto del ánimo de permanencia del activo como lo sugiere la DIAN, este no existió, si bien CEPESA lo registró como un activo, esto se debió a una exigencia de la técnica contable señalada previamente según la cual, se reitera, dispone (sic) "Se deben registrar como cargos diferidos los costos incurridos durante las etapas de organización, construcción, instalación, montaje y puesta en marcha", no obstante, este equipo de fondo se deprecia conforme lo exige la técnica contable para finalmente desaparecer una vez se deprecia totalmente.* (Subrayado del texto original y énfasis de la Sala).



equipo de fondo fue adquirido para ser instalado en uno de los pozos petrolíferos, con el objetivo de facilitar la extracción del crudo, que no para ser enajenado dentro del giro ordinario de sus negocios. Por lo tanto, no hay duda de que el equipo de fondo constituyó una erogación vinculada a otro activo fijo (*i.e.* el pozo), pues fue absolutamente necesario para su puesta en funcionamiento y para emplearlo de forma permanente en la producción de ese pozo. Todo lo cual refuerza su naturaleza de activo fijo.

También se robustece esa naturaleza, porque la actora aceptó que el equipo era un bien susceptible de depreciación bajo la técnica contable, de manera que, a la luz de los artículos 134 y 135 del Estatuto Tributario, el equipo generaba erogaciones deducibles por concepto de depreciación en el impuesto a la renta y, en esa medida, no era una inversión amortizable bajo los artículos 142 y 159 *ibidem*, así que el IVA pagado en su adquisición no es descontable, por la expresa prohibición legal prevista en el artículo 491 *ibidem*.

Sobre este particular, obsérvese que, en la sentencia de primera instancia, el Tribunal consideró que procedía como descontable el IVA pagado en la adquisición del equipo de fondo porque era un costo relacionado con la explotación del yacimiento de hidrocarburos, que debía registrarse contablemente como un cargo diferido. La Sala se aparta de este razonamiento, porque, como ya se mencionó, el artículo 67 del Decreto 2649 de 1993 indicaba que sólo se registraban como cargos diferidos aquellos bienes diferentes a los regulados en las normas anteriores de ese reglamento, siendo parte de aquellos los bienes susceptibles de depreciación, de acuerdo con lo indicado en el artículo 64 *ibidem*. Es decir, si por su naturaleza el activo era depreciable, tal y como ocurre con el equipo de fondo, bajo la propia técnica contable este no podía registrarse como un activo diferido conforme con el artículo 67 *ibidem*, siendo entonces aplicables los artículos 159 y 491 del Estatuto Tributario, que no los artículos 142 y 488 *ibidem*.

En coherencia con lo expuesto, el IVA pagado en la adquisición del equipo de fondo debía haber formado parte del mayor valor de ese activo y, en esa medida, podría haberse tomado como un costo deducible vía depreciación en el impuesto sobre la renta, más no como un impuesto descontable de aquellos que generan derecho a devolución bajo el artículo 481 del Estatuto Tributario (*i.e.* exportación de crudo).

Resulta importante adicionar en este punto que el precedente citado por el Tribunal²¹ no resulta relevante para resolver el caso en cuestión, toda vez que esa providencia sólo menciona que los activos diferidos registrados bajo el artículo 142 del Estatuto Tributario y la técnica contable, hacen parte del activo del contribuyente para efectos del impuesto al patrimonio. Es decir, en los hechos de ese caso no hay discusión sobre la naturaleza de los activos, sino sobre qué hace parte del patrimonio y qué hace parte del gasto, lo cual no es materia de debate en este caso.

Finalmente, es necesario precisar que la naturaleza de activo fijo del equipo de fondo no se desdibuja por el hecho de que sólo pueda ser utilizado en un determinado pozo petrolífero y que, en consecuencia, una vez extraído el crudo, el equipo no pueda ser reutilizado en otro pozo. Esto es así, puesto que, como se señaló antes, el término de permanencia que el activo tenga en el patrimonio del contribuyente o el hecho de que ayude a la generación de ingresos es irrelevante para determinar su naturaleza de activo fijo, en la medida en que ello únicamente

²¹ Esto es, la sentencia del 10 de octubre de 2018, Exp. 21642, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.



depende de que no se haya adquirido para ser enajenado en el giro ordinario de los negocios del contribuyente, sino para integrarse a su actividad productora de renta, condición que se encuentra plenamente acreditada en este caso concreto.

Prospera el cargo de apelación formulado por la entidad demandada. En consecuencia, procede el rechazo como descontable del IVA pagado por la sociedad actora en la adquisición del equipo de fondo.

2. Sobre la procedencia del IVA descontable en la adquisición del servicio con Creo Consultores S.A.S.

En los actos administrativos demandados, la DIAN desconoció como descontable el IVA pagado por la sociedad contribuyente en la adquisición de un servicio correspondiente a la realización de «*materialidad interna, parametrización de la plataforma y capacitación a los reportantes*», según se describe en la Factura de Venta Nro. C-0073 del 20 de junio de 2014. La demandada basó esta decisión en que la contribuyente no aportó los soportes internos y externos que demostraran la efectiva prestación de ese servicio y su relación o vinculación con el crudo exportado. Agregó, además, que CEPESA no acreditó que este gasto fuese indispensable en el sector de explotación de hidrocarburos y, por lo tanto, que fuese necesario para que la actora llevara a cabo su actividad productora de renta.

En el otro extremo, la demandante precisó que dicho servicio tuvo como finalidad la preparación de un informe de responsabilidad social y sostenibilidad sobre sus resultados del año 2013, que sirvió para calificar su desempeño económico, social y ambiental, en virtud de metodologías de reporte internacional, aplicables, especialmente, al sector petrolero. Afirmó que este informe le permitió divulgar el cumplimiento de sus políticas de responsabilidad social al público en general y, en particular, a las comunidades, gremios y autoridades locales de las zonas en las que desarrolla su actividad económica. En ese sentido, aseveró que el servicio sí estuvo ligado a la operación de exportación que efectuó y que sin el relacionamiento social que le permitió el informe, su actividad económica podría verse interrumpida o limitada.

En adición, en el recurso de apelación, la demandante resaltó que, para demostrar la prestación efectiva del servicio, aportó la factura C-0073, junto con el correspondiente registro contable, y demostró que el valor de la factura era concordante con lo asentado en los libros diarios de contabilidad de los meses de julio y agosto de 2014, en el libro mayor y en los balances registrados en la Cámara de Comercio, aun cuando no tenía la obligación de hacerlo.

Para resolver, la Sala comienza por resaltar que las condiciones necesarias que deben configurarse para que el impuesto sobre las ventas sea descontable deben ser comprobadas por el contribuyente, en la medida en que, en virtud del principio de la carga de la prueba, está obligado a demostrar el supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen que, en este caso, es la procedencia de un impuesto descontable que aminora su carga fiscal en materia del IVA.

Ahora bien, para tener derecho al descuento del IVA es necesario que la realidad de la operación económica que le dio origen se encuentre plenamente probada y, en adición, que se cumplan las dos condiciones previstas en el artículo 488 del Estatuto Tributario, a las que se hizo referencia en el apartado anterior de esta providencia.



Descendiendo al caso concreto, la Sala considera que el IVA descontable en discusión no es procedente. Lo anterior, porque la realidad de la operación es la premisa fundamental para la aceptación de un impuesto descontable, sin embargo, la sociedad contribuyente no demostró la efectiva prestación del servicio por parte de su proveedor, que supuestamente originó el IVA descontable en discusión.

Se resalta que, tanto en la sede administrativa como en la judicial, la actora se limitó a aportar la factura de venta y los libros contables, en los que se registró la supuesta operación de servicios que dio paso al IVA descontable incluido en su denuncia privado. No obstante, para la Sala, ello no resulta suficiente para demostrar la realidad de la operación y la efectiva prestación del servicio que, en este caso, según lo señaló la demandante, consistía en un informe sobre el cumplimiento de la responsabilidad social y los estándares de sostenibilidad de la contribuyente en el año 2013, el cual, se destaca, no obra en el expediente.

Repárese en que la comprobación de la realidad de una operación económica trasciende de la formalidad del soporte, aunque este constituya tarifa legal, a la luz del artículo 771-2 del Estatuto Tributario. Por esa razón, aunque la factura sea un requisito necesario para el reconocimiento de los impuestos descontables en materia del IVA, lo cierto es que su exhibición no implica, indefectiblemente, que el impuesto descontable sea procedente. Esto es así, porque, como lo ha señalado esta Corporación, «la autoridad de impuestos está facultada para adelantar investigaciones respecto de la operación documentada en la factura, con miras a afirmarla o desvirtuarla. En ese evento, corresponderá al obligado tributario desplegar la actividad probatoria necesaria para demostrar la realidad y las características de la transacción cuestionada mediante los medios de prueba señalados en la ley (sentencia del 05 de febrero de 2019, exp. 22240, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez)»²². Todo lo cual no ocurrió en este caso concreto, según lo pusieron de presente los actos administrativos demandados, en la medida en que no existe prueba de que la prestación del servicio contratado se haya llevado a cabo (i. e. la elaboración del informe sobre el cumplimiento de la responsabilidad social y los estándares de sostenibilidad de la contribuyente en el año 2013).

No prospera el cargo de apelación formulado por la parte demandante.

3. Sanción por inexactitud

En la apelación, la sociedad actora adujo, en esencia, que la sanción por inexactitud es improcedente porque no se cometió ningún hecho sancionable, pues las cifras declaradas corresponden a su realidad contable y económica y, en todo caso, porque se presentó una diferencia de criterios con la Administración respecto del derecho aplicable.

La Sala considera que la sanción por inexactitud debe mantenerse, comoquiera que la demandante no logró desvirtuar la presunción de legalidad de los actos administrativos cuestionados. En consecuencia, quedó acreditado que incluyó en su denuncia privado impuestos descontables improcedentes, sin que se aprecie una diferencia de criterios sobre el derecho aplicable, en tanto que lo que se evidencia es el desconocimiento de las normas que regulan la procedencia de los impuestos descontables en materia de activos fijos (en el caso de la adquisición del equipo de fondo) y una deficiencia probatoria (en el caso del servicio prestado por Creo Consultores S.A.S.), según lo explicado en los apartes anteriores de la parte motiva de esta providencia.

²² Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 18 de noviembre de 2021, Exp. 25474, C.P. Milton Chaves García, que reiteró la sentencia del 29 de julio de 2021, Exp. 24827, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.



4. Decisión

De conformidad con todo lo expuesto, la Sala revocará la sentencia apelada que anuló parcialmente los actos administrativos acusados y, en su lugar, negará las pretensiones de la demanda.

5. Costas

La Sala se abstendrá de condenar en costas por no encontrarse probadas en el expediente, conforme lo dispone el numeral 8 artículo 365 del Código General del Proceso, aplicable por remisión del 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. **Revocar** la sentencia del 16 de febrero de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B. En su lugar, **negar** las pretensiones de la demanda.
2. Sin condena en costas.

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

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

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Su validez e integridad puede ser consultada a través de la siguiente dirección electrónica: <http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8086/Vistas/documentos/validador>