CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Magistrado ponente: Wilson Ramos Girón

Bogotá, D.C., nueve (09) de septiembre de dos mil veintiséis (2026)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2018-00205-01 (28902)
Demandante: Petrolífera Petroleum (Colombia) Limited
Demandada: DIAN

Temas: Renta 2013. Recuperación pérdida compensada. Costos

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación[1] interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 18 de abril de 2024, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que decidió[2]:

> Primero: Declárase la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión 312412016000107 del 2 de diciembre de 2016, expedida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de Bogotá, de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, mediante la cual se modificó el impuesto de renta correspondiente al año gravable 2013, declarado por PPL y se impone sanción por inexactitud, y nulidad de la Resolución 9276 del 23 de noviembre de 2017, expedida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la liquidación oficial de revisión 312412016000107 del 2 de diciembre de 2016.
>
> Segundo: A título de restablecimiento del derecho, declárese la firmeza de la declaración privada presentada por PPL el 15 de abril de 2014 con formulario no. 1104602263201 por la vigencia del año 2013.
>
> Tercero: Sin condena en costas.

ANTECEDENTES

Actuación Administrativa

Mediante Liquidación Oficial de Revisión 312412016000107 del 2 de diciembre de 2016, la DIAN modificó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2013 presentada el 15 de abril de 2014 por Petrolífera Petroleum (Colombia) Limited[3] para adicionar ingresos no operacionales -recuperación de pérdidas compensadas-[4], rechazar costos de ventas -exceso de depreciación fiscal sobre la contable[5], amortización de inversiones (contratos Garibay y Sierra Nevada)[6] y amortización por taponamiento y abandono -(contrato Turpiales 1)[7]- e imponer sanción por inexactitud en el 160%.

[1] Samai Tribunal, índice 39
[2] Samai Tribunal, índice 36
[3] Su objeto social es adelantar, desarrollar, realizar y participar en actividades y negocios relacionados con la industria del petróleo y gas, y la industria de los hidrocarburos en general.
[4] $46.029.559.000
[5] $2.573.714.000
[6] $32.345.097.000
[7] $13.686.968.000

Acto recurrido en reconsideración, y modificado por la Resolución 009276 del 23 de noviembre de 2017, para reliquidar la sanción -100%- en aplicación del principio de favorabilidad[8], y fijar el total saldo a pagar[9].

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), la demandante formuló las siguientes pretensiones:

1. Que se declare la nulidad total de la Liquidación Oficial de Revisión 312412016000107 del 2 de diciembre de 2016 proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Grandes Contribuyentes; y de la Resolución del Recurso de Reconsideración 9276 del 23 de noviembre de 2017, proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica, ambas dependencias de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales U.A.E. – DIAN mediante los cuales se modificó la declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2013.

2. Que a título de restablecimiento del derecho se reconozca que la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2013 presentada por PPL el 15 de abril de 2014, identificada con el formulario 1104602263201, se encuentra en firme.

3. Solicitamos que, en el evento de no acceder a las pretensiones de la presente demanda, no se condene en costas, considerando que, tanto en los antecedentes administrativos como en este proceso, mi poderdante ha actuado y actuará con el cabal respeto de las normas sustanciales y procesales y con lealtad procesal.

Invocó como vulnerados los artículos 228 de la Constitución; 130, 199, 647, 828 y 829 del ET (Estatuto Tributario), bajo el siguiente concepto de violación:

La actuación acusada adolece de nulidad por indebida aplicación del artículo 199 del ET, e inaplicación de los artículos 828 y 829 *ib.*, porque la recuperación de pérdidas compensadas constituye renta líquida en el año en el que exista la obligación cierta y exigible de su reintegro, es decir, hasta tanto pueda entenderse como definitiva la liquidación oficial que disminuyó o eliminó la pérdida fiscal. La pérdida declarada en el año 2007 -por Solana Petroleum Exploration (Colombia) Limited, con la cual se fusionó-, y compensada en los años 2008, 2009 y 2012, fue modificada por la liquidación oficial de revisión 312412013000023 de 19 de marzo de 2013 y su confirmatoria, actos administrativos demandados en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho sin que, a la fecha, se haya proferido sentencia de segunda instancia. Si bien se expidió liquidación oficial por el año gravable 2013, la modificación del denuncio del año 2007 no era exigible en ese año por encontrarse pendiente de decisión judicial. La interpretación de la DIAN vulnera el debido proceso y el derecho de defensa y contradicción pues el artículo 199 ib. establece como condición para el reintegro que la pérdida haya sido modificada de manera definitiva, esto es, cuando la liquidación oficial esté ejecutoriada y sea exigible, porque se han resuelto los recursos o las demandas interpuestas.

Se aplicó de manera errónea el artículo 130 del ET por una indebida valoración de las pruebas allegadas —actas de la junta directiva, certificado del revisor fiscal y contabilidad de la compañía—, las cuales permiten concluir que la reserva constituida para cubrir el mayor valor de depreciación fiscal solicitado como deducción fue superior al 70% ($2.780.537.883) de la diferencia entre la depreciación fiscal sobre la contable ($3.905.749.407), por lo que la reserva debió ser por $2.734.024.585. La DIAN cuestionó que la reserva estuviera conformada por la constituida en el año 2013 ($1.848.113.000) y la apropiada para el año 2014 ($932.424.883), cuando la literalidad de la norma no exige formalismo respecto del

[8] $23.658.834.000
[9] $142.146.159.000

manejo contable para la constitución de la reserva. Como la administración le restó valor probatorio al acta de la junta directiva del 16 de diciembre de 2014 en la que se decidió constituir una reserva de las utilidades del año fiscal 2013 por la suma de $2.780.537.883-, por acta del 13 de marzo de 2018, se le dio alcance al acta del año 2014 para aclarar que se aprobó la constitución de la reserva por dicho valor, integrada totalmente por utilidades del 2013.

La actuación acusada adolece de nulidad por falsa motivación porque la amortización de los gastos de exploración de los contratos Garibay y Sierra Nevada, cuya deducción se solicitó, está debidamente soportados. Para el año 2013, esos contratos, conforme a la Resolución 181495 de 2009 del Ministerio de Minas y al derecho de petición resuelto por la ANH, se encontraban en la etapa de pruebas extensas -periodo de producción posterior a la prueba inicial que tiene por finalidad obtener información adicional del yacimiento, para definir la comercialidad o no del campo- por lo que del crudo obtenido durante las mismas se generaron ingresos ($30.751.613.570 y $235.910.815), siendo procedente asociarles un gasto por amortización conforme al artículo 143 del ET. Hubo una indebida valoración de los elementos probatorios allegados -resumen mensual sobre producción y movimiento de petróleo de los contratos Garibay y Sierra Nevada, y certificado del revisor fiscal- los cuales demuestran que existió producción de crudo y generación de ingresos por la venta de este. Aunque la DIAN le debió dar validez al certificado del revisor fiscal, prueba idónea y suficiente, se aportan con la demanda las facturas de venta de crudo y gas en la ejecución de los referidos contratos.

La actuación acusada adolece de nulidad por falsa motivación, dado que no existe una tarifa legal para probar la infructuosidad de las inversiones realizadas en la exploración de recursos naturales no renovables conforme al inciso 2 del artículo 143 del ET, siendo improcedente el rechazo del saldo pendiente por amortizar producto del taponamiento y abandono del pozo Turpiales 1. Para la DIAN, la infructuosidad del pozo solo puede acreditarse con la forma 10 A CR emitida por la ANH -que, por ser del año 2015, no existía en el año 2013-, cuando la norma exige que se demuestre la infructuosidad de las exploraciones realizadas, mas no el cumplimiento de un trámite administrativo que garantice la declaratoria del taponamiento del pozo. La administración se ciñó a la Resolución 181495 de 2009, la cual no tiene el carácter de ley y no define el concepto de infructuosidad que, en materia tributaria, exige el referido inciso 2. Si no se puede continuar con la perforación del pozo -cláusula 5.5 del contrato Turpiales-, se debe presentar un informe técnico a la ANH el cual, una vez aceptado, se procede con el abandono y taponamiento, etapa posterior a la declaración de infructuosidad. Con el estudio técnico *«RESULTADOS G&G RECOMENDACIONES»* emitido en el año 2012 por el departamento de exploración de la actora, se acreditó la infructuosidad del pozo, situación que se le informó a la ANH en cumplimiento de sus obligaciones contractuales mediante el «*informe ejecutivo semestral primer semestre de 2013»* allegado el 30 de agosto de 2013, y con el diligenciamiento de la forma 6 CR -firmada y aprobada por el representante autorizado del Ministerio de Minas-, en la que se notificó de manera oficial la terminación de las labores exploratorias, conforme al parágrafo del artículo 30 de la resolución referida. Aunque la actora declaró la infructuosidad del pozo, no realizó el taponamiento debido a que cedió el contrato a otra compañía, la cual lo efectuó.

Es improcedente la sanción por inexactitud porque no se configuraron las conductas descritas en el artículo 647 del ET, el cual se aplicó erróneamente. Se interpretó de manera armónica el artículo 199 *ib.,* al no reconocerse una renta líquida por recuperación de pérdidas, por encontrarse en discusión la declaración en la cual se determinaron. Y hay una diferencia de criterios frente a las erogaciones solicitadas como costo toda vez que: i) tratándose de la mayor depreciación fiscal sobre la contable, mientras que la actora estima que constituyó la reserva conforme al artículo 130 del ET, la autoridad acudió a

exigencias no reguladas en la normativa, ii) en relación con la amortización de los gastos de exploración de los contratos Garibay y Sierra Nevada, se probó la generación de ingresos por lo que era procedente reconocer los costos asociados conforme a las normas contables y fiscales, y la administración consideró que se debió interpretar de manera restrictiva el contrato, y iii) frente a la amortización de las inversiones por la declaratoria de infructuosidad del pozo del contrato Turpiales 1, la sociedad considera que el inciso 2 del artículo 143 del ET no establece una tarifa legal para probar este hecho, mientras que la DIAN estima que solo hay única prueba, no prevista en la ley.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la demanda y pidió condenar en costas a la demandante[10]. Se cumplen los presupuestos previstos en el artículo 199 del ET para adicionar ingresos por recuperación de pérdidas compensadas, en cuanto la pérdida declarada por la actora en el año 2007 -compensada en los años 2008, 2009 y 2012-, fue modificada mediante la liquidación oficial de revisión 312412013000023 de 19 de marzo de 2013 ($3.126.117.000), por lo que procedía la renta líquida por recuperación de deducciones en el año de expedición del acto liquidatorio. El hecho de que los actos que modificaron la declaración del año 2007 estén demandados no impide recuperar las pérdidas compensadas de manera improcedente, porque la administración puede ejercer dicha facultad en los términos del referido artículo 199 ib. En el caso de que el Consejo de Estado falle a favor de la actora y establezca la procedencia de la pérdida fiscal declarada en el año 2007, operaría el decaimiento de los actos conforme al artículo 91.2 del CPACA, con la consecuente firmeza de la declaración del año 2013. A su modo de ver, esa interpretación es inútil en la medida en que, si solo puede recuperarse la pérdida en el año en que se confirme o anule la liquidación oficial por la jurisdicción, se despoja a la administración de su competencia y facultad para modificar la correspondiente declaración de renta, por ocurrencia de la firmeza, y dando lugar a un posible enriquecimiento sin causa a favor del contribuyente.

La actora realizó una menor apropiación de las utilidades del año gravable 2013, destinada a la constitución de la reserva no distribuible sobre el mayor valor solicitado por depreciación, contrariando lo dispuesto en el artículo 130 del ET, dado que, de las utilidades del año 2013, apropió solo $932.424.883, cuando debió hacerlo por $2.734.024.584. Según el certificado del revisor fiscal, se registró una reserva legal por $2.780.537.883.

En el año 2013, los contratos Garibay y Sierra Nevada estaban en la etapa de exploración, por lo que no era procedente la deducción de los gastos al no existir rentas para su amortización. Las «pruebas extensas» no son sinónimo de producción porque se establecen para obtener información adicional del yacimiento para que el contratista tome la decisión de seguir con el contrato, dependiendo de la comercialidad o no del campo. De las pruebas allegadas al proceso —resumenmensual sobre producción y movimiento de petróleo y certificado del revisor fiscal, no sustentado en las respectivas facturas—, las cuales se valoraron en sana crítica, no se llega al convencimiento sobre la obtención de ingresos en la etapa de exploración de dichos contratos, por lo que le correspondía a la actora probar la veracidad de sus afirmaciones conforme al artículo 167 del CGP.

Se rechazó la amortización producto del taponamiento y abandono del pozo Turpiales 1 porque la actora no aportó las pruebas que demostraran la realidad de este hecho, en especial, la forma 10 A CR, prueba idónea que oficializa ante el ente regulador la condición de infructuosidad del pozo, conforme a la Resolución 181495 de 2 de

[10] Samai Tribunal, índice 10

septiembre de 2009 del Ministerio de Minas. Aunque con el recurso de reconsideración se allegó la referida forma 10 A CR, se evidenció que el proceso de taponamiento y abandono se realizó en el año 2015, por lo que para el año 2013 no estaba reconocido como un pozo infructuoso, siendo improcedente la amortización de las inversiones efectuadas sobre el mismo. Igualmente, obra comunicación del 5 de septiembre de 2014 por medio de la cual la ANH aprobó la cesión del contrato Turpiales, hecho que no prueba la infructuosidad.

Es procedente la sanción por inexactitud porque se omitieron ingresos y se declararon costos improcedentes que derivaron en un menor saldo a pagar, sin que se configure una diferencia de criterios porque no se cumple la condición prevista en el inciso 6 del artículo 647 del ET, de declarar datos completos y verdaderos, y se desconoció el derecho aplicable.

Sentencia apelada

El tribunal accedió a las pretensiones de la demanda, sin condenar en costas. Es improcedente la adición de ingresos dado que, conforme al artículo 199 del ET y al criterio de la sección cuarta (exp. 24394, CP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello y exp. 24695 y 26451, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto), se probó que la pérdida declarada en el año 2007, compensada en los años 2008, 2009 y 2012, se modificó mediante sentencia del 17 de febrero de 2022 (exp. 23327, CP. Milton Chaves García), la cual determinó de manera definitiva el impuesto de renta del año gravable 2007 a cargo de la actora, con lo cual, no se podía adicionar como renta líquida por recuperación de deducciones en el año 2013.

No es procedente el rechazo del costo de depreciación fiscal por estar amparado con la reserva de que trata el artículo 130 del ET; conforme al material probatorio allegado por la actora —certificado del revisor fiscal en el que se hizo constar que la depreciación declarada fue superior a la contable, y que se registró una reserva legal por $2.780.537.883 acorde a lo aprobado por la junta directiva en acta del 16 de diciembre de 2014—, el cual no fue controvertido por la administración, se evidenció que la reserva registrada ($2.780.537.883) corresponde al 70%.

Es improcedente el rechazo de las amortizaciones asociadas a los contratos de exploración de los pozos Jilguero y Brillante, toda vez que, según las pruebas aportadas, se acreditó que la actora extrajo crudo y gas de los referidos pozos pertenecientes a los contratos Garibay y Sierra Nevada, respectivamente, que comercializó y generó ingresos, sin que sea de recibo el argumento de la administración de que para iniciar la amortización de las inversiones era necesario que se hubiera culminado la etapa de exploración, y haber iniciado de forma sustancial y permanente la explotación y producción de hidrocarburos.

El requisito exigido por la administración para la procedencia del saldo por amortizar producto del taponamiento y abandono del pozo Turpiales 1 -Formato 10 A CR acorde con las resoluciones del Ministerio de Minas- obedece al desarrollo de compromisos ambientales necesarios para la entrega de los terrenos, pero no incide en los aspectos económicos derivados de la infructuosidad de la exploración exigidos por la normativa tributaria para la procedencia de la amortización. En esas condiciones, dicha reglamentación no puede hacerse extensiva al ámbito tributario como requisito para la amortización, pues los artículos 142 y 143 del ET y sus normas concordantes no contienen tal exigencia. Además, los documentos allegados son suficientes para avalar la amortización conforme a la certificación de infructuosidad del pozo.

Determinada la nulidad de los actos acusados, no hay lugar a la sanción por inexactitud.

Recurso de apelación

La demandada apeló la decisión del tribunal. Estimó que interpretó erróneamente el artículo 199 del ET, dado que no es acertado diferir la recuperación al año en que se haya expedido la sentencia que modifique la pérdida declarada, en la medida en que desconoce el artículo 147 ib., la independencia de cada año gravable, la firmeza y la presunción de legalidad de los actos administrativos. Además, esa interpretación es inútil en la medida en que, si solo puede recuperarse la pérdida en el año en que se confirme o anule la liquidación oficial por la jurisdicción, se despojaría a la administración de su facultad para modificar la correspondiente declaración de renta, por ocurrencia de la firmeza, dando lugar a un posible enriquecimiento sin causa a favor del contribuyente.

El *a quo* valoró indebidamente las pruebas para aceptar como costo el mayor valor solicitado por depreciación. Al efecto adujo que, dado que el certificado del revisor fiscal no cumple los requisitos para su aceptación como prueba contable, y no tuvo en cuenta que en el acta del año 2014 se apropió el valor de $932.424.883, y solo a partir de la aclaración hecha en el año 2018 se hizo la reserva por el valor que echaba de menos la administración, con lo cual, a su juicio, desconoció el artículo 250 del CGP que consagra la indivisibilidad de la prueba documental y el artículo 130 del ET, por lo que insistió en el rechazo del monto no cubierto por la reserva.

La sentencia incurrió en defecto fáctico por cuanto la aceptación de la deducción por amortización de los gastos de exploración de los contratos Garibay y Sierra Nevada carece de soporte probatorio. Aunque se comprobó que los pozos estaban en etapa de exploración, ni en sede administrativa ni judicial se comprobó la existencia de ingresos por la extracción del crudo de los pozos relacionados con dichos contratos para su asociación con los costos por amortización de las inversiones de que tratan los artículos 142 y 143 del ET.

La sentencia apelada incurrió en defecto sustantivo al aplicar una resolución que no se encontraba vigente -Resolución 40048 del 16 de enero de 2015, que modificó la Resolución 181495 de 2009, fue expedida para honrar el compromiso señalado en el artículo 3 del Decreto 1616 de 2014- para aceptar el costo por amortización de inversiones infructuosas. Es así como para el año 2013, fecha en que se consideró infructuoso por la demandante el pozo Turpiales 1, el requisito previsto en el artículo 30 de la Resolución 181495 de 2009 -aludía al diligenciamiento del formulario 10A-, y que reclama la administración, no obedecía al cumplimiento de requerimientos ambientales, como lo señala el tribunal para amparar su decisión. Además, no indicó el fundamento jurídico para desconocer el requerimiento efectuado por la administración a efectos de probar la infructuosidad del pozo. Y aunque sostuvo que se había aceptado la forma 10A respecto del taponamiento de los pozos de los contratos Garibay y Sierra Nevada, olvidó que dicha forma, solo prueba que su taponamiento y abandono, según el informe aprobado por la autoridad correspondiente, sucedió hasta el año 2015.

No aludió a la sanción por inexactitud.

Pronunciamientos finales

La demandante[11] solicitó confirmar la providencia impugnada. En relación con la recuperación de la pérdida fiscal compensada, consideró que son erróneas las afirmaciones de la administración, dado que el criterio adoptado por el tribunal coincide con la línea jurisprudencial del Consejo de Estado, según la cual dicha recuperación debe

[11] Samai CE, índice 9

reflejarse en el año en que se emite el fallo definitivo que establece la obligación de reintegro, que, en el caso, fue en el año 2022, y no en el 2013.

Sobre la reserva fiscal, se validó que se constituyó conforme al artículo 130 del ET, el cual no exige formalidades específicas, y se acreditó con los medios de prueba allegados -acta de junta directiva de 2014, acta aclaratoria de 2018, certificación del revisor fiscal y registros contables de la cuenta de reservas fiscales-. Aunque la DIAN puso en duda la validez del certificado del revisor fiscal por no detallar cuentas y comprobantes, no cuestionó la veracidad de los valores reflejados en el certificado, ni la contabilidad de la sucursal. Además, confunde el acta aclaratoria (2018) con el acta que consolida y establece la reserva, circunstancias fácticas y jurídicas diferentes, en cuanto la primera confirma la naturaleza de la reserva establecida en 2013 por $2.780.537.883.

Con el acervo probatorio -facturas de venta, resumen mensual sobre producción y movimiento de petróleo y certificado del revisor fiscal- el *a quo* acreditó que en la etapa de exploración de los contratos Garibay y Sierra Nevada se extrajo crudo y gas, por lo que las erogaciones incurridas en esta etapa eran procedentes fiscalmente. Contrario a lo afirmado por la DIAN, en las pruebas extensas se puede obtener y comercializar crudo y gas, de los que se percibieron ingresos ($30.751.613.570 y $235.910.815).

Se debe mantener la sentencia de primera instancia que reconoce la amortización de las inversiones realizadas por $13.686.967.833, porque la actora acreditó de manera suficiente la infructuosidad del Pozo Turpiales 1 con el estudio técnico «*RESULTADOS G&G RECOMENDACIONES*», emitido en noviembre de 2012, cuyos resultados fueron informados al Ministerio de Minas por medio del informe ejecutivo semestral primer semestre de 2013, y a la ANH el 30 de agosto de 2013. Asimismo, la compañía envió a la ANH la forma 6 CR en donde indicó que hubo terminación de las labores exploratorias el día 23 de junio de 2013, en cumplimiento del parágrafo del artículo 30 de la Resolución 181495 de 2009, que versa sobre el informe de abandono y taponamiento en el año gravable 2013.

Se insiste en la improcedencia de la sanción por inexactitud porque la información presentada en la declaración es veraz, correcta y completa, sin incurrir en actos fraudulentos. De aceptarse alguna de las glosas modificadas por la administración, se evidencia una diferencia de criterios por cuanto: i) la sucursal ha actuado con base en una interpretación coherente del artículo 199 del ET, considerando las normas que establecen la firmeza y ejecutoriedad de los actos administrativos; ii) la reserva de utilidades fue constituida de acuerdo con la normativa fiscal vigente, cumpliendo su propósito; iii) la erogación por amortización de los gastos de exploración se realizó conforme a la normativa contable y fiscal, que permite el reconocimiento de los costos una vez se obtienen ingresos por la venta de crudo; y iv) no existe una tarifa legal para solicitar la amortización de inversiones infructuosas, conforme al inciso 2 del artículo 143 *ib.*

La demandada y el ministerio público guardaron silencio en esta etapa procesal.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Cuestión previa

1- El magistrado Luis Antonio Rodríguez Montaño manifestó por escrito encontrarse impedido para participar en la decisión, porque conoció el proceso en primera instancia. Con auto del 16 de julio de 2026[12], la Sala encontró configurada la causal invocada y declaró fundado el impedimento, de conformidad con el artículo 141.2 del CGP. En consecuencia, quedó separado del conocimiento del presente asunto.

[12] Samai CE, índices 15 y 20.

Problema jurídico

2- Acorde con el recurso de apelación interpuesto por la demandada -apelante única- contra la sentencia de primera instancia que accedió a las pretensiones de la demanda, sin condenar en costas, se debe establecer la procedencia de: i) la adición de ingresos por recuperación de pérdidas compensadas; ii) el rechazo de costos de ventas correspondientes a -exceso de depreciación fiscal sobre la contable, amortización de inversiones en la etapa de exploración y la amortización de inversiones infructuosas-, y iii) la sanción por inexactitud.

Análisis del caso concreto

3- La DIAN adicionó ingresos no operacionales[13] por recuperación de pérdidas compensadas, al advertir que la pérdida declarada en el año 2007 —compensadaen los años 2008, 2009 y 2012— fue modificada mediante la liquidación oficial de revisión 312412013000023 de 19 de marzo de 2013[14]. El *a quo* encontró improcedente la adición de ingresos dado que, conforme al artículo 199 del ET y al criterio de la sección cuarta (exp. 24394, CP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello y exp. 24695 y 26451, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto), se probó que la pérdida declarada en el año 2007, posteriormente compensada, se modificó de manera definitiva mediante sentencia del 17 de febrero de 2022 (exp. 23327, CP. Milton Chaves García), la cual determinó el impuesto de renta del año gravable 2007 a cargo de la actora, con lo cual, no se podía adicionar como renta líquida por recuperación de deducciones en el año 2013.

El reparo concreto de la DIAN es que, a su juicio, el tribunal interpretó erróneamente el artículo 199 del ET, dado que no es acertado diferir la recuperación al año en que se haya expedido la sentencia que modifique la pérdida declarada, en la medida en que desconoce el artículo 147 ib., la independencia de cada año gravable, la firmeza y la presunción de legalidad de los actos administrativos. Además, a su modo de ver, esa interpretación es inútil en la medida en que, si solo puede recuperarse la pérdida en el año en que se confirme o anule la liquidación oficial por la jurisdicción, se despoja a la administración de la facultad para modificar la correspondiente declaración de renta, por ocurrencia de la firmeza, dando lugar a un posible enriquecimiento sin causa a favor del contribuyente.

Como lo expresó el tribunal, esta sección ha concluido en varias providencias[15] que la suma compensada de forma improcedente se debe incluir como renta líquida por recuperación de deducciones en el año en que se modificó o determinó de manera definitiva la pérdida fiscal.

Al efecto precisó, a partir de lo analizado en la sentencia del 15 de mayo de 1998 proferida dentro del proceso 8810[16] —enel que se discutía el tratamiento de las pérdidas fiscales—, que la sección se refirió al artículo 23 de la Ley 9 de 1983, norma que antecedió al artículo 84 [inc. 2] de la Ley 75 de 1986, por el cual se creó el actual artículo 199 del ET. Dicha disposición, en cuanto a la recuperación de pérdidas, señalaba lo siguiente: *«Las **pérdidas denunciadas** por las sociedades, que sean modificadas por liquidaciones de corrección o revisión, constituyen **renta líquida por recuperación de deducciones, en el año al cual corresponda la respectiva liquidación**, **salvo que el contribuyente interponga** sobre este punto los respectivos **recursos**, en cuyo caso **la renta se incluirá en el año en el cual se produzca el fallo definitivo** y hasta por el valor determinado en el mismo […]».*

[13] $46.029.559.000
[14] Fls. 11 a 27 c.a.
[15] Sentencias del 24 de febrero de 2022 (exp. 24394, CP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello), del 10 de marzo de 2022 (exp. 24695, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto), del 12 de mayo de 2022 (exp. 25767, CP. Milton Chaves García), del 23 de marzo de 2023 (exp. 26408, CP. Milton Chaves García, y del 30 de marzo de 2023 (exp. 26451, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto)
[16] CP. Daniel Manrique Guzmán.

Esta norma fue modificada por el artículo 84 [inc. 2] de la Ley 75 de 1986, actual artículo 199 del ET[17], teniendo en cuenta lo señalado en la exposición de motivos contenida en el proyecto de ley 98 de 1986[18], en la cual se explicó la propuesta de modificación del tratamiento de las pérdidas objeto de compensación en años posteriores al de su determinación, así: *«Con este artículo se busca además, que las pérdidas de las sociedades que hubieren sido materia de compensación, y fueren modificadas en un año gravable dado, constituyan renta por recuperación de deducción en el año que es materia de la modificación»*[19].

Si bien la actual redacción del artículo 199 del ET no consagró la salvedad que contenía el artículo 23 de la Ley 9 de 1983, de la interpretación del referido artículo 199 *ib*. conforme a la referida exposición de motivos, surge que la suma compensada de forma improcedente se debe incluir como una renta líquida por recuperación de deducciones en el año en que se modificó o determinó de manera definitiva la pérdida fiscal[20]. Así, la Sala ha tenido en cuenta la decisión definitiva del proceso que decide sobre la existencia de la pérdida, en el proceso en el que se resuelve sobre la pertinencia de la renta líquida por recuperación de deducciones, de conformidad con el artículo 199 del ET.

En el caso está probado que la liquidación oficial de revisión 312412013000023 de 19 de marzo de 2013 y su confirmatoria[21] -actos administrativos que determinaron el impuesto sobre la renta del año gravable 2007 a cargo de la actora, en la que se declaró la pérdida- fueron demandados ante esta jurisdicción en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, proceso judicial que culminó con la sentencia dictada por esta sección el 17 de febrero de 2022, dentro del proceso 23327[22], que modificó el fallo de primera instancia que anuló parcialmente los actos administrativos, para fijar, a título de restablecimiento del derecho, el impuesto sobre la renta del año gravable 2007 a cargo de la actora. En la liquidación practicada por la sección, se modificó de manera definitiva la pérdida declarada por la actora, la cual pasó de $45.232.857.000 a $23.623.395.000.

Así las cosas, acorde con los precedentes, en virtud del artículo 199 del ET, la demandante deberá incluir en su denuncio rentístico del año 2022, como renta líquida por recuperación de deducciones, la pérdida compensada de manera improcedente en el periodo gravable 2007, esto es, la suma de $21.609.462.000[23], a la cual le deberá aplicar los respectivos ajustes fiscales.

Se precisa que, contrario a lo aludido por la entidad recurrente, la interpretación dada por la sección al artículo 199 del ET no desconoce el artículo 147 ib., la independencia de cada año gravable ni la presunción de legalidad de los actos administrativos, y menos aún, limita la facultad de la administración para modificar la correspondiente declaración de renta, dado que, conforme al RUT de la actora, la cual tiene entre sus responsabilidades la de presentar precios de transferencia (código 18), no ha operado el término de firmeza previsto en el artículo 714 del ET pues, el vencimiento del plazo para declarar renta por el año gravable 2022[24] -según el último dígito del número de identificación tributaria de la actora que es 6-, ocurrió el 17 de abril de 2023, con lo cual, el término de cinco años para modificar la declaración vencería el 17 de abril de 2028, es decir, no ha

[17] *Artículo 199 del ET. Creado artículo 84 [inc. 2] Ley 75 de 1986.* «*Las pérdidas declaradas por las sociedades que sean modificadas por liquidación oficial y que hayan sido objeto de compensación, constituyen renta líquida por recuperación de deducciones, en el año al cual corresponda la respectiva liquidación*».
[18] Como se expresó en la sentencia del 24 febrero de 2022, Exp. 24394, CP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.
[19] Anales del Congreso, AÑO XXIX-No. 116, jueves 23 de octubre de 1986, pg. 14.
[20] Sentencias del 10 de marzo de 2022 y del 30 de marzo de 2023 (exps. 24695 y 26451, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto), del 12 de mayo de 2022 y del 23 de marzo de 2023 (exps. 25767 y 26408, CP. Milton Chaves García)
[21] Resolución 900.109 de 14 de abril de 2014
[22] CP. Milton Chaves García.
[23] Diferencia entre la pérdida declarada por la actora ($45.232.857.000) y la determinada por el CE en la citada sentencia del 17 de febrero de 2022 ($23.623.395.000).
[24] Decreto 2487 de 2022

finalizado, aspecto que, por lo demás, descarta el alegado enriquecimiento sin causa a favor del contribuyente. No prospera el cargo.

4- La DIAN rechazó como costo el exceso de depreciación fiscal sobre la contable, al considerar que la reserva no se constituyó conforme al artículo 130 del ET. Al efecto, precisó en la liquidación oficial que, si bien el saldo de la reserva fiscal a 31 de diciembre de 2014 era la suma de $2.780.537.883, también lo era que la misma estaba conformada con el saldo de la reserva apropiada ($1.848.113.000) y la constituida en el año 2013 ($932.424.883), y que ésta última no cubría el exceso de depreciación tomado fiscalmente.

El tribunal encontró procedente la erogación solicitada por considerar que está amparada con la reserva de que trata el artículo 130 del ET, ya que, conforme al material probatorio allegado por la actora —certificado del revisor fiscal en el que se hizo constar que la depreciación declarada fue superior a la contable, y que se registró una reserva por $2.780.537.883 acorde a lo aprobado por la junta directiva en acta del 16 de diciembre de 2014— no controvertido por la administración, se evidenció que la reserva registrada ($2.780.537.883) correspondió al 70%.

Para la demandada, el *a quo* valoró indebidamente las pruebas para aceptar como costo el mayor valor solicitado por depreciación, dado que el certificado del revisor fiscal no cumple los requisitos para ser aceptado como prueba contable, y no tuvo en cuenta que en el acta del año 2014 se apropió la suma de $932.424.883.000, y que solo a partir de la aclaración hecha en el año 2018 se hizo la reserva por el valor que echaba de menos la administración, con lo cual desconoció los artículos 130 del ET y 250 del CGP.

Conforme al artículo 130 del ET[25], vigente para el año gravable 2013, cuando el gasto por depreciación fiscal es mayor que el gasto por depreciación contable, para que proceda la deducción sobre el mayor valor solicitado fiscalmente, de las ***utilidades del respectivo año gravable*** se debe destinar como reserva no distribuible una suma equivalente al 70% del mayor valor solicitado en la declaración de renta. Aunque en sede administrativa como judicial la demandante ha afirmado que declaró un exceso de depreciación fiscal de $3.972.196.976 -cifra que certificó el revisor fiscal-, en la actuación administrativa se determinó la cifra por este concepto en $3.905.749.000; así, a partir de la cifra determinada por la administración, y a efectos de acceder a la deducción, debía constituir una reserva por el 70% de dicho valor, es decir, por la suma de $2.734.024.000. En el *sub examine* se encuentran probados los siguientes hechos:

- Estado de cambios en el patrimonio, comparativo por los años 2012 y 2013, en el que se registra una reserva fiscal a 31 de diciembre de 2013, por 1.848 (en millones de pesos colombianos).

- Acta del 16 de diciembre de 2014, en la que la junta directiva de la compañía, conforme a las siguientes cifras *«4.2. (…) de acuerdo con **los estados financieros** de la Sucursal de PPCL **al 31 de diciembre de 2013**: **Reserva fiscal temporal por** un valor en pesos colombianos ("COP") de **$1.848.113.000,00**, Utilidades retenidas por COP $13.565.352.028,00, **Utilidades del año corriente (2013) por un valor de COP $279.638.246.484,00**»,* decidió hacer las siguientes aprobaciones:

[25] *«Los contribuyentes que en uso de las disposiciones pertinentes soliciten en su declaración de renta cuotas de depreciación que excedan el valor de las cuotas registradas en el estado de pérdidas y ganancias, deberán, para que proceda la deducción sobre el mayor valor solicitado fiscalmente, destinar de las utilidades del respectivo año gravable como reserva no distribuible, una suma equivalente al setenta por ciento (70%) del mayor valor solicitado.*
Cuando la depreciación solicitada fiscalmente sea inferior a la contabilizada en el Estado de Pérdidas y Ganancias, se podrá liberar de la reserva a que se refiere el inciso anterior, una suma equivalente al setenta por ciento (70%) de la diferencia entre el valor solicitado y el valor contabilizado.
Las utilidades que se liberen de la reserva de que trata este artículo, podrán distribuirse como un ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional». Este artículo fue derogado por el artículo 376.1 de la Ley 1819 de 2016.

> *«4.3. (b) Se aprueba la operación contable de la sucursal de PPCL para apropiar a partir de las utilidades, un valor de COP **$932.424.883,00** para constituir la reserva legal establecida en el artículo 130 del Estatuto Tributario;*
> *[…]*
> *(d) Se aprueba la retención de COP **$2.780.537.883,00** de las utilidades para constituir la reserva impuestos temporal, respectivamente».*

- Acta del 13 de marzo de 2018, aclaratoria del acta del 16 de diciembre de 2014, en la que se indicó:

> *«- De acuerdo con los estados financieros de la Sucursal de PPCL al 31 de diciembre de **2013**, la Reserva Temporal con fines tributarios tenía un valor en Pesos Colombianos ("COP") de $1.848.113.000.000.*
>
> *- Con el fin de constituir la Reserva Temporal con Fines Tributarios para el año fiscal **2013**, en desarrollo del artículo 130 del Estatuto Tributario colombiano, se debían hacer las siguientes liberaciones y apropiaciones:*
>
> *a. La suma de ("COP") $1.848.113.000.00 se debía liberar como utilidades retenidas.*
>
> *b. La suma de ("COP") $2.780.537.883.00 debía ser apropiada de las utilidades del ejercicio **2013**, para la constitución de la Reserva Temporal con Fines Tributarios en desarrollo del artículo 130 del Estatuto Tributario colombiano.*
>
> *De esta forma se explicaría explícitamente la conformación de la Reserva Temporal con Fines Tributarios de ("COP") $2.780.537.883 apropiada por la Compañía para el año gravable **2013**».*

- Estado de cambios en el patrimonio, comparativo por los años 2013 y 2014, en el que se registra un saldo al 31 de diciembre de 2013 por concepto de reserva fiscal de 1.848, una reserva fiscal de 932, para un saldo al 31 de diciembre de 2014 de 2.780 (en millones de pesos colombianos). En la nota 14 de los estados financieros se hizo constar: «*distribución de utilidades retenidas – Mediante acta de reunión de la Junta Directiva de la Oficina Principal celebrada el 16 de diciembre de 2014 se propuso: b) constituir una reserva fiscal adicional por $932 con utilidades retenidas»*

- Certificado del revisor fiscal en el que se informó que la sucursal, acorde con los registros contables auditados al 31 de diciembre de 2013, declaró cuotas de depreciación que excedían el valor de las cuotas registradas en el estado de pérdidas y ganancias ($3.972.196.976) y una reserva legal ($2.780.537.883) de acuerdo con lo aprobado en el acta de la junta directiva -numeral 4.3 literal d)- celebrada por la oficina principal el 16 de diciembre de 2014.

Así, de tales pruebas, valoradas en conjunto y sana crítica, se verifica que la reserva constituida por la actora cumple las exigencias del artículo 130 del ET en cuanto, de las utilidades obtenidas en el año 2013, se apropió la suma de $2.780.537.883, la cual supera el 70% del mayor valor solicitado por depreciación fiscal por $3.905.749.000.

En efecto, conforme a los estados financieros y a las actas de la junta directiva, las cuales se estiman de manera integral, se advierte que al saldo de la reserva fiscal a 31 de diciembre de 2013 por $1.848.113.000, se le adicionó el valor de $932.424.883, el cual, si bien fue apropiado en 2014 conforme a lo decidido por la junta directiva, fue tomado de las utilidades retenidas del año 2013[26], para formar así el valor de la reserva de $2.780.537.883. Por lo tanto, es procedente el costo, sin que, por lo demás, se advierta vulneración al artículo 250 del CGP, pues como se expresó, la conclusión está precedida

[26] En el mismo sentido, el análisis contenido en la sentencia del 30 de septiembre de 2021 (exp. 24928, CP. Milton Chaves García) que concluyó procedente el ajuste de la reserva fiscal -130 ET- con utilidades del año 2013 que no fueron repartidas (p. 19-20)

del análisis integral del material probatorio, en sana crítica -art. 176 CGP- sin incidir en la indivisibilidad de cada documento valorado. No prospera el cargo.

5- En la actuación acusada, se rechazaron costos de ventas correspondientes a la amortización de las inversiones realizadas en la etapa de exploración de los contratos Garibay y Sierra Nevada, porque, a juicio de la administración, al encontrarse en esta etapa, no existían rentas para su amortización. Señaló que, aunque la actora afirmó haber obtenido ingresos en la etapa de *«pruebas extensas»* no allegó pruebas que corroboraran tal afirmación.

El *a quo* encontró improcedente el rechazo de las amortizaciones asociadas a los contratos de exploración de los pozos Jilguero y Brillante, toda vez que, según las pruebas aportadas, se acreditó que la actora extrajo crudo y gas de los referidos pozos pertenecientes a los contratos Garibay y Sierra Nevada, respectivamente, que los comercializó y generó ingresos.

Teniendo en cuenta que, en un proceso entre las mismas partes, con similitud fáctica y jurídica a la aquí discutida, la sección estableció la procedencia de la amortización de las inversiones en cuanto se verificó que la actora extrajo hidrocarburos, los comercializó y obtuvo ingresos a los que les aplicó los costos correspondientes, se reiterará, en lo pertinente, el criterio expuesto en la sentencia del 16 de marzo de 2023[27].

Se destaca que, como en el *sub examine* no se discute ni la forma de contabilización, ni la cuantía de los costos, el análisis se centrará en el reparo concreto formulado por la demandada en cuanto a la prueba de los ingresos obtenidos por la actora durante la etapa denominada *«pruebas extensas»*, previa a la comercialidad, para así determinar la procedencia de los costos solicitados. Afirma la DIAN que, aunque se comprobó que los pozos relacionados con los contratos Garibay y Sierra Nevada estaban en etapa de exploración, ni en sede administrativa ni judicial se comprobó la existencia de ingresos por la extracción del crudo para su asociación con los costos de que tratan los artículos 142 y 143 del ET.

Contrario a lo afirmado por la administración, tanto en sede administrativa como judicial, la actora allegó pruebas que corroboran la percepción de ingresos durante las *«pruebas extensas»*[28] de los contratos de exploración y producción de hidrocarburos Garibay y Sierra Nevada, suscritos entre la ANH y la actora los días 25 de octubre de 2005 y 11 de octubre de 2007, respectivamente, los cuales tenían por objeto el derecho a explorar las áreas contratadas y explotar los hidrocarburos que se descubrieran en dichas áreas. En efecto, obran en el expediente los formatos denominados *«RESUMEN MENSUAL SOBRE PRODUCCIÓN Y MOVIMIENTO DE PETRÓLEO»* del Ministerio de Minas y Energía, los cuales dan cuenta de la producción de crudo, así:

[27] (exp. 26573, CP. Milton Chaves García)
[28] Conforme a la Resolución 181495 del 2 de septiembre de 2009 del Ministerio de Minas, por la cual se establecen medidas en materia exploración y explotación de hidrocarburos, la definición de pruebas extensas corresponde al *«periodo de producción posterior a la prueba inicial que tiene por finalidad obtener información adicional del yacimiento, para definir la comercialidad o no del campo».*

CONTRATO	POZO	PRODUCCIÓN BLS	MES	AÑO
Garibay	Jilguero 1	38.565	Enero	2013
Garibay	Jilguero 1	34.588	Febrero	2013
Garibay	Jilguero 1	37.570	Marzo	2013
Garibay	Jilguero 1	36.125	Abril	2013
Garibay	Jilguero 1	37.383	Mayo	2013
Garibay	Jilguero 1	34.394	Junio	2013
Garibay	Jilguero 1	35.642	Julio	2013
Garibay	Jilguero 1	30.516	Agosto	2013
Garibay	Jilguero 1	34.522	Septiembre	2013
Garibay	Jilguero 1	37.389	Octubre	2013
Garibay	Jilguero 1	36.871	Noviembre	2013
Garibay	Jilguero 1	36.106	Diciembre	2013
Sierra Nevada	Brillante	37.54	Mayo	2013
Sierra Nevada	Brillante	47.89	Junio	2013
Sierra Nevada	Brillante	47	Julio	2013

Asimismo, se allegó certificado del revisor fiscal en el que se hizo constar que, conforme a los registros contables auditados al 31 de diciembre de 2013, la sucursal registró ingresos por la venta de crudo y gas en la ejecución de los contratos de exploración y producción Garibay ($30.751.613.570) y Sierra Nevada ($235.910.815), un total de $30.987.524.385, que incluyó en la declaración de renta del año gravable 2013, y que los gastos asociados a la generación de estos ingresos correspondieron a $32.345.097.076.

Y con la demanda se aportaron las facturas que permiten verificar la venta del crudo asociado al campo Jilguero —facturas 75, 76, 96, 121, 128, 144, 162, 169, 193, 194, 223, 250, 259, 270 y 292—, y la venta de gas natural en relación con el campo Brillante —nota crédito 167, facturas 0175, 0197, 217 y 226—.

Así, el acervo probatorio allegado permite concluir, como lo hizo el tribunal y en línea con el precedente, que la sociedad actora obtuvo ingresos derivados de la ejecución de los contratos Garibay y Sierra Nevada, por lo que los costos y gastos incurridos por aquella, asociados a la actividad exploratoria de crudo y gas, son procedentes fiscalmente conforme al artículo 143 del ET. No prospera el cargo.

6- La DIAN rechazó costos por la amortización de inversiones infructuosas porque, a su modo de ver, la prueba aportada por la demandante -estudio técnico- para soportar la infructuosidad del pozo Turpiales 1 no es suficiente ni idónea para probar este hecho, dado que la actividad de hidrocarburos, al ser regulada, exige que la infructuosidad se pruebe con el diligenciamiento de la forma 10 A CR.

Teniendo en cuenta que la sección se ha referido a la deducción por amortización de inversiones en distintos pronunciamientos en los que ha aludido al concepto de infructuosidad como requisito de la aminoración discutida, reiterará, en lo pertinente, el criterio expuesto en dichas providencias, en especial, el expuesto en la sentencia del 4 de septiembre de 2025[29], en la que se verificó la idoneidad del estudio técnico como prueba de la infructuosidad.

El artículo 142 del ET prevé que son deducibles las inversiones necesarias para los fines del negocio o actividad, entendiendo por «*inversiones necesarias amortizables*», para

[29] (exp. 29255, CP. Luis Antonio Rodríguez Montaño)

contribuyentes que se dedican a actividades de exploración y explotación de petróleo, *«los costos de adquisición o explotación de minas y de exploración y explotación de yacimientos petrolíferos o de gas y otros productos naturales».* Por su parte, el artículo 143 [inc. 2] *Ib*. prevé que, *«cuando las* ***inversiones*** *realizadas en exploración* ***resulten infructuosas****,* ***su monto podrá ser amortizado en el año en que se determine tal condición y*** *en todo caso* ***a más tardar dentro de los dos*** *(2)* ***años siguientes****».* Se resalta.

Frente a estas normas, la sala precisó, en sentencia del 3 de noviembre de 2011[30], que solo son dos los requisitos para acceder a la amortización de tales inversiones: *«****que se demuestre la condición de "infructuosa" de la inversión y que la amortización se realice****, a más tardar,* ***dentro de los dos años siguientes a la demostración de tal condición****».* Y puso de presente en providencia del 24 de junio de 2021, exp. 25215[31], que:

«[D]e la mencionada norma [artículo 143 [inc. 2] del ET] se puede inferir de su tenor literal, que ***estas inversiones pueden ser amortizadas en el mismo año****, o a más tardar en los dos años siguientes,* ***en el que se determine y pruebe que la inversión realizada*** *en una mina o yacimiento* ***resulta infructuosa****.*
En cuanto al método de interpretación de las normas el artículo 28 del Código Civil ordena que las palabras de la ley se deben interpretar en su sentido natural y obvio, por lo que de acuerdo con el Diccionario de la Real Academia Española, definió la palabra infructuoso, de acuerdo con lo siguiente[32]: «Infructuoso: Ineficaz o inútil para algún fin»
De acuerdo con las definiciones enunciadas, ***la aplicación de la deducción por amortización de inversiones se encuentra supeditada al momento en que se determine que la inversión sea ineficaz o inútil****».* Se resalta.

En ese contexto, de los apartes normativos no se advierte que para la deducibilidad de las referidas inversiones se requiera —comolo estima la DIAN— que la condición de infructuosidad se pruebe con el diligenciamiento de un formato, previsto en la Resolución 181495 de 2009, replicada en el contrato, dado que, como se puso de presente en las sentencias del 14 de septiembre de 2023 y del 4 de septiembre de 2025[33], las condiciones legales o contractuales que se establezcan para desarrollar las actividades de exploración o explotación de hidrocarburos como las previstas en la referida resolución no inciden *«en los aspectos económicos derivados de la infructuosidad de la exploración exigidos por la normativa tributaria para la procedencia de la amortización».* Así, el criterio de la Sala es que la erogación por inversiones hechas en la etapa de exploración de hidrocarburos —petróleo y gas— solo debe cumplir lo dispuesto en los artículos 142 y 143 del ET.

En el caso concreto, la infructuosidad de la inversión se demostró con el estudio técnico denominado *«RESULTADOS G&G RECOMENDACIONES»* emitido en noviembre del año 2012 por el departamento de exploración de la actora, en el que se concluyó que *«De acuerdo a la evaluación petrofísica en TURPIALES-1, no se identificaron acumulaciones comerciales de hidrocarburos y se interpretaron las unidades perforadas como saturadas en agua- Basados en la interpretación petrofísica y al poco espesor de las arenas con una baja posibilidad de tener saturación de hidrocarburos se recomendó taponar y abandonar el pozo TURPIALES-1»*, prueba que no controvirtió ni desvirtuó la administración, como tampoco el hecho de que dicho estudio se puso en conocimiento del Ministerio de Minas por medio del *«informe ejecutivo semestral primer semestre de 2013»*, y a la ANH el 30 de agosto de 2013, lo que habilitaba a la actora, en los términos del inciso segundo del artículo 143 del ET, a tomar la deducción en ese año, como en efecto ocurrió. No prospera el cargo.

7- Corolario de lo anterior, desvirtuada la omisión de ingresos -recuperación pérdida compensada- y determinada la procedencia de los costos de ventas solicitados -exceso de depreciación fiscal sobre la contable, amortización de inversiones en la etapa de exploración y la

[30] Sentencia del 3 de noviembre de 2011 (exp. 17118, CP. William Giraldo Giraldo)
[31] Sentencia del 24 de junio de 2021, CP. Milton Chaves García, reiterada en la sentencia del 17 de febrero de 2022 (exp. 23327, CP. Milton Chaves García)
[32] https://dle.rae.es/infructuoso Consultado el 11 de junio de 2021.
[33] Sentencias proferidas en (exp. 27643, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto y exp. 29255, CP. Luis Antonio Rodríguez Montaño)

amortización de inversiones infructuosas-, no hay lugar a sancionar por inexactitud, por lo que, al no prosperar el recurso de apelación interpuesto por la demandada, se confirmará la sentencia apelada, acorde con las razones expuestas.

Conclusión

8- Por lo razonado en precedencia, se establece que en el caso no hay lugar a la adición de ingresos, en cuanto la renta líquida por recuperación de la pérdida compensada de forma improcedente se debe incluir en el año 2022 -en el que se determinó de manera definitiva la pérdida fiscal- y no en el año 2013. Y se probó la procedencia de los costos solicitados en cuanto i) el mayor valor de depreciación fiscal se cubrió con la reserva constituida conforme al artículo 130 del ET, ii) los costos incurridos en la actividad exploratoria de crudo y gas son procedentes fiscalmente conforme al artículo 143 del ET en cuanto se verificó la percepción de ingresos, y iii) con el estudio técnico allegado se probó la infructuosidad, con lo cual es procedente la amortización de las inversiones. Así, no hay mérito para sancionar por inexactitud.

Costas

9- Con fundamento en los artículos 188 del CPACA y 361 ss. del CGP, se condenará en costas —agencias en derecho— en esta instancia a la parte demandada, en la medida en que se confirma la providencia apelada y hubo una parte vencida en el proceso. Así, se fijarán como agencias en derecho en esta instancia el equivalente a un smmlv al momento de la ejecutoria de la providencia, de conformidad con el Acuerdo PCSJA25-12355 del 28 de noviembre de 2025. Por lo tanto, se ordenará al tribunal tramitar el respectivo incidente de liquidación de la condena en costas, conforme con las reglas del artículo 366 del CGP.

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

FALLA

1. **Confirmar** la sentencia apelada, por las razones expuestas en esta providencia.

2. Condenar en costas a la parte demandada en esta instancia. En consecuencia, ordenar al tribunal tramitar el respectivo incidente, conforme a lo expuesto en la parte motiva de esta sentencia.

Notifíquese y comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase. La anterior providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Aclaro y salvo voto parcial

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN

(Firmado electrónicamente)
CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ

(Firmado electrónicamente)
DIANA LUCÍA CABALLERO AGUDELO
Conjuez

La integridad de este documento electrónico puede comprobarse con el «validador de documentos» *disponible en:*
https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/evalidador