

ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS – No es causal de nulidad que no se encuentren los mismos al momento de alegar de conclusión

Previo a decidir, la Sala se pronunciará respecto al la solicitud de nulidad planteada por la demandante, según la cual al momento de correr traslado para presentar alegatos de conclusión en primera instancia, no se habían incorporado los antecedentes administrativos al proceso, circunstancia que impidió que la demandante precisara los folios en los que obran las pruebas, lo que a su juicio es causal de nulidad. Observa la Sala que dicha circunstancia no vulneró el debido proceso ni el derecho de defensa que le asiste al demandante, si se tiene en cuenta que estas pruebas fueron valoradas en primera instancia, y la sola falta de precisión de los folios en los que se ubicaban las pruebas dentro del expediente no desconoció su derecho de defensa, si se mira que eran pruebas que también estaban en poder de la demandante, como el concepto rendido por ACIPET, los balances de prueba y cuadros de amortización, el certificado de revisor fiscal y las pruebas contables y financieras. En consecuencia, no procede la solicitud de nulidad alegada.

POZO – Cada uno no puede ser considerado como una empresa o una actividad / CONTRATO – Su objeto es la referencia para establecer la productividad o improductividad / EMPRESA – Es la que se debe tener en cuenta para determinar la improductividad

Como quedó anotado, las pruebas que obran en el expediente no demuestran que los pozos motivo de controversia estuvieron en período improductivo. Adicionalmente, contrario a lo afirmado, no se puede a simple vista considerar que un pozo es una empresa separada de otro pozo perteneciente a la misma sociedad. Sobre el particular la Sala se pronunció en sentencia del 10 de enero de 2010, Actor: Cimarrona Limited Liability Company, exp. 17032, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia, en la que concluyó que no se puede afirmar que un POZO individualmente considerado pueda ser visto como la empresa o la actividad misma. Es el objeto de los Contratos (explotación y exploración del campo) como la Empresa a que debe hacerse referencia para establecer la productividad o improductividad que se requiere para determinar el valor de los bienes que la ley autoriza distraer de la base para calcular la renta presuntiva. Por otra parte, la exclusión del literal c) del artículo 189 E.T, no hace referencia a que los “bienes” individualmente considerados sean improductivos, sino que permite distraer el valor de los “bienes” “vinculados a empresas en período improductivo”, de forma que es la EMPRESA y no cada uno de los bienes que la conforman los que deben tener la característica de la improductividad.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 189 LITERAL C

NOTA DE RELATORIA: Se reitera sentencia de la Sección Cuarta del 10 de enero de 2010, Radicación 17032, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia

SANCION POR INEXACTITUD – Procede cuando no existe diferencia de criterios

Respecto al argumento del apelante, según el cual se debe levantar la sanción por inexactitud impuesta, por cuanto existen diferencias de criterio sobre la aplicación del artículo 189 del Estatuto Tributario, observa la Sala que la sociedad demandante restó de la base para la renta presuntiva valores no autorizados legalmente, razón por la que no se puede alegar una diferencia de criterios

respecto al derecho aplicable, con fundamento en el artículo 647 del Estatuto Tributario.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 647

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: WILLIAM GIRALDO GIRALDO

Bogotá, D.C., mayo cinco (5) de dos mil once (2011)

Radicación número: 25000-23-27-000-2007-00242-01(17595)

Actor: CIMARRONA LIMITED LIABILITY COMPANY

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia de 21 de enero de 2009 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Subsección "A", desestimatoria de las súplicas de la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho de CIMARRONA LIMITED LIABILITY COMPANY, contra los actos administrativos de la DIAN que modificaron la declaración de renta de 2003.

ANTECEDENTES

La sociedad CIMARRONA LIMITED LIABILITY COMPANY es una sucursal de sociedad extranjera, establecida mediante Escritura Pública No. 717 de marzo 23 de 1994, de la Notaría 16 de Bogotá.

El 15 de abril de 2004 la sociedad demandante presentó la declaración de renta por el año gravable 2003, radicada con el No. 14012020654429.

El 24 de febrero de 2006 la DIAN profirió el Requerimiento Especial No. 310632006000015. El 26 de mayo de 2006 CIMARRONA presentó la respuesta al requerimiento especial.

El 20 de noviembre de 2006, la Administración expidió la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642006000113, notificada a la demandante el 21 de noviembre del mismo mes y año, por medio de la cual se modificó la declaración de renta presentada por el año gravable 2003, determinando un saldo a pagar por \$997.735.000, previa modificación de los siguientes renglones:

- Renglón 84. Renta presuntiva. CIMARRONA declaró la suma de \$1.629.173.000. La DIAN modificó el renglón a \$2.512.692.000.

Con base en esta diferencia, en la liquidación oficial se incrementó el valor del impuesto a cargo y el valor de la sobretasa del impuesto sobre la renta.

- Renglón 103. Sanciones. En la liquidación oficial demandada la DIAN impuso sanción por inexactitud por \$544.246.000.

Interpuesto el recurso de reconsideración en contra de la liquidación oficial de revisión, mediante Resolución No. 310662007000025 del 16 de julio de 2007 la DIAN lo resolvió, en el sentido de confirmar el acto recurrido.

DEMANDA

La Sociedad CIMARRONA LIMITED LIABILITY COMPANY, en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, solicitó:

“2.1 Que se declare la nulidad de los siguientes actos administrativos:

- a. RESOLUCIÓN LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN NÚMERO 310642006000113 DEL 20 DE NOVIEMBRE DE DOS MIL SEIS (2006) PROFERIDA POR LA DIVISIÓN DE LIQUIDACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN ESPECIAL DE IMPUESTOS DE LOS GRANDES CONTRIBUYENTES DE BOGOTÁ.*
- b. RESOLUCIÓN NÚMERO 310662007000025 DE 16 DE JULIO DE DOS MIL SIETE (2007) PROFERIDA POR LA DIVISIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA DE LA ADMINISTRACIÓN ESPECIAL DE IMPUESTOS DE LOS GRANDES CONTRIBUYENTES DE BOGOTÁ, mediante la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la liquidación oficial arriba mencionada.*

“2.2. Restablecimiento del derecho:

Para el restablecimiento del derecho, de la manera más respetuosa solicito a los Honorables Magistrados que se sirvan liberar a CIMARRONA de la obligación de pagar los valores de (i) impuesto a la renta y (ii) la sanción por inexactitud, impuestos mediante los actos administrativos demandados”.

Invocó como normas violadas los artículos 95 numeral 9 de la Constitución Política; 189, 647 y 683 del Estatuto Tributario y 2º del Decreto 1895 de 1973. El concepto de violación se resume así:

EL ARTÍCULO 189 E.T. DISPONE QUE DE LA BASE GRAVABLE PARA CALCULAR LA RENTA PRESUNTIVA DE UN AÑO GRAVABLE, SE PUEDE DESCONTAR EL VALOR PATRIMONIAL NETO DE LOS ACTIVOS VINCULADOS A EMPRESAS EN PERIODO IMPRODUCTIVO DURANTE EL AÑO GRAVABLE ANTERIOR.

Conforme al artículo 189 del Estatuto Tributario, la situación de productividad o improductividad de los bienes que hacen parte de la base de cálculo de la renta presuntiva debe ser determinada analizando el año anterior a aquél por el cual se está elaborando el denuncia rentístico.

En el caso concreto, el período en discusión es el año 2003, por lo que el patrimonio líquido que sirvió de base de cálculo para determinar la renta presuntiva de la sociedad fue el del año 2002.

En los argumentos expuestos en la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642006000113 de 2006, la División de Liquidación de la DIAN, de forma reiterada, se refirió al carácter de productividad de algunos pozos del Campo Guaduas durante el año 2002, vulnerando de esta forma el literal c) del artículo 189 del Estatuto Tributario.

La DIAN fundamentó los actos administrativos demandados en el hecho de que la sucursal CIMARRONA, durante el año 2002 estuvo en etapa productiva en algunos de sus pozos, dejando de lado lo dispuesto en el literal c) del artículo 189 del Estatuto Tributario.

CADA UNO DE LOS POZOS QUE HACEN PARTE DE UN CAMPO, CONSTITUYEN UNA EMPRESA, ES DECIR, UNA INVERSIÓN INDEPENDIENTE QUE PUEDE GENERAR INGRESOS O NO, DE MANERA SEPARADA A LOS OTROS POZOS DE LA SOCIEDAD CIMARRONA.

Conforme con las pruebas aportadas al expediente administrativo, CIMARRONA percibió ingresos en el año 2002 por concepto de la explotación del CAMPO GUADUAS.

A 31 de diciembre de 2002 el CAMPO GUADUAS se encontraba dividido física y jurídicamente en los siguientes POZOS: Pozo Segundo 1E, Segundo 1N, Segundo 2E, Segundo 1S, Segundo 6E, Segundo 5S, Segundo 5N, Segundo 2S, Segundo 5E, Tres pasos 1E, Tres pasos 1W, Tres pasos 5W, Tres pasos 6N, Tres pasos 6E y Tres pasos 7W, tal como consta en la Resolución 625 de 2000 y en las Formas 9SH de la Dirección General de Hidrocarburos.

Cada pozo, individualmente considerado, es una empresa dentro de la sucursal CIMARRONA, en la medida en que para construir, montar, instalar, probar y poner en marcha cada pozo se necesitan inversiones de tiempo y dinero diferentes a las efectuadas respecto de cada una de las demás empresas desarrolladas por la demandante. Además, para iniciar la perforación de cada pozo es necesario obtener el permiso de la División de Petróleos del Ministerio de Minas y Energía, por medio del Formulario 4CR "intención de perforar".

En la Resolución 625 de 2000 el Ministerio de Minas y Energía expresamente autorizó la puesta en producción del pozo tres pasos 1E, lo que permite distinguir el carácter productivo o improductivo de cada pozo. Cada pozo deberá tener una autorización de producción, y mientras no exista será jurídica y económicamente improductivo.

Si bien el objeto social de la sociedad es la exploración y explotación de hidrocarburos, jurídicamente es posible entender que cada empresa desarrollada por la sociedad es independiente, y su productividad deberá ser determinada en forma separada.

Adicionalmente, las inversiones efectuadas en este pozo en particular, están registradas en la cuenta 1508 construcciones en curso, como pozos y facilidades que no se hallaban productivos al 31 de diciembre del año gravable 2002, razón por la cual la sociedad contabilizó estos activos como improductivos.

CIMARRONA, para la vigencia del año 2002, reconoció contable y fiscalmente ingresos por concepto de explotación de pozos productivos dentro del campo GUADUAS, pero también contabilizó activos pertenecientes a pozos improductivos para esa fecha.

Conforme al artículo 189 del Estatuto Tributario, la renta presuntiva tendrá como base el patrimonio líquido del contribuyente, calculado el último día del ejercicio gravable inmediatamente anterior, al cual se le podrán descontar ciertas sumas. El patrimonio líquido que sirve de base de cálculo de la renta presuntiva, es el correspondiente al período gravable anterior a aquel sobre el cual se está calculando el impuesto sobre la renta por el sistema ordinario.

La sociedad CIMARRONA calculó la renta presuntiva del año gravable 2003 tomando como base el patrimonio líquido poseído a 31 de diciembre de 2002. El contribuyente descontó de la base del cálculo de la renta presuntiva el valor patrimonial neto de los activos que hacían parte de inversiones o empresas improductivas a 31 de diciembre de 2002.

DE ACUERDO CON EL ARTÍCULO 2º DEL DECRETO 1895 DE 1973, EL CUAL REGLAMENTA EL CÓDIGO DE PETRÓLEOS DE COLOMBIA, LA PRODUCCIÓN DE PETRÓLEO SE REALIZA A TRAVÉS DE POZOS DE PETRÓLEO, Y NO A TRAVÉS DE CAMPOS.

Conforme con el artículo 2º del Decreto 1895 de 1973, un campo es simplemente un "área" o espacio de terreno en cuyo subsuelo existe uno o más yacimientos, y el yacimiento, a su vez, es una roca en la que existe petróleo. En ambos casos la norma es clara en señalar que campo y yacimiento son lugares físicos y no medios de producción.

A su vez, de acuerdo con la norma citada, la productividad en términos jurídicos está dada por los pozos de petróleo, los cuales se instalan, se prueban y se terminan en forma independiente.

EL DECRETO 1895 DE 1973, DE APLICACIÓN PREFERENTE POR SU ESPECIALIDAD, INDICA QUE LA INSTALACIÓN DE POZOS NO DEMUESTRA, PER SE, LA PRODUCTIVIDAD DE DICHO POZO.

Según los artículos 28, 32, 42, 43 y 46 del Decreto 1895 de 1973, la producción depende de la viabilidad del pozo de petróleo, más no del campo o del yacimiento como tal.

Los activos que se vinculen al montaje de los pozos, no estarán en capacidad de ser productivos sino hasta el momento en el que dicho pozo se encuentre en producción, para lo cual se deberán agotar varias etapas tanto físicas como jurídicas.

La legislación vigente desde 1973 es clara en señalar que los pozos que se pretenden construir para la producción de petróleo, no siempre resultan productivos y, así mismo, dispone las opciones jurídicamente posibles para proceder respecto de dichos pozos.

De la misma manera, el pozo que resulte improductivo podrá ser taponado siguiendo los procedimientos legales, lo que demuestra que la producción a través

de uno o varios pozos, no indica que todos los pozos construidos resulten productores de petróleo.

De esta forma se desdibuja el argumento de la DIAN, según el cual la productividad se encuentra en los contratos Dindal y Rio Seco, ya que la productividad dependerá de la perforación de varios pozos, algunos de los cuales pueden resultar improductivos, y deberán ser cerrados o taponados.

EN VIRTUD DE LO DISPUESTO POR EL ARTÍCULO 189 E.T., UNA SOCIEDAD QUE SE ENCUENTRE PRODUCTIVA PUEDE EXCLUIR DE SU BASE DE RENTA PRESUNTIVA EL VALOR PATRIMONIAL NETO DE LOS ACTIVOS QUE POSEA EN EMPRESAS IMPRODUCTIVAS, YA QUE LOS CONCEPTOS SOCIEDAD Y EMPRESA SON JURÍDICAMENTE DIFERENTES.

Según lo expuesto por el Consejo de Estado una sociedad puede tener dentro de su objeto social y, en desarrollo del mismo, varias unidades de explotación económica, las cuales serán productivas o improductivas individualmente consideradas. El periodo improductivo se refiere a la empresa, y no a la sociedad, ya que son conceptos jurídicos diferentes.

Si una sociedad tiene plenamente identificadas sus diferentes unidades de explotación económica, y contablemente puede comprobar la fase improductiva de dichas unidades o empresas, tiene derecho a descontar el valor patrimonial neto de los activos que componen dicha empresa, de la base para calcular la renta presuntiva.

El estado productivo de una o varias empresas desarrolladas por una misma sociedad, no desvirtúa el carácter de improductividad de las otras empresas desarrolladas por la misma sociedad, ya que no hay fundamento legal para incluir en la base del cálculo de la renta presuntiva el valor de los activos que aún no le reportan ingresos al contribuyente.

DE ACUERDO CON EL ARTÍCULO 189 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO Y LA JURISPRUDENCIA DEL CONSEJO DE ESTADO, LA SOCIEDAD CIMARRONA LLC TENÍA DERECHO EN EL AÑO 2003 A DEDUCIR DE LA BASE DE CÁLCULO DE SU RENTA PRESUNTIVA EL VALOR PATRIMONIAL NETO DE LOS ACTIVOS QUE SE HALLARAN EN PERIODO IMPRODUCTIVO.

Dando cumplimiento al artículo 189 del Estatuto Tributario la sociedad descontó de la base de cálculo de la renta presuntiva el valor patrimonial neto de los activos que contabilizó como improductivos durante el año 2002, en la medida en que dichos activos no estaban en capacidad de generar ingresos, es decir, se encontraban en periodo improductivo.

Dentro del CAMPO GUADUAS la sociedad tenía varias inversiones materializadas en activos improductivos, independientes de aquellos activos que ya estaban produciendo ingresos para la sociedad, cuya contabilización así lo demuestra.

Durante el año gravable 2002 la sociedad actora tenía derecho a descontar el valor patrimonial neto de activos que no generaban ingresos durante ese año gravable, correspondiente a los siguientes conceptos:

CTA 1506 VALOR PATRIMONIAL NETO \$431.693.000
CTA 1508 VALOR PATRIMONIAL NETO \$14.293.623.000.

LOS INGRESOS QUE LA SOCIEDAD CIMARRONA LLC RECONOCE ANTE EL MINISTERIO DE MINAS Y ENERGÍA PARA CALCULAR EL VALOR A PAGAR POR CONCEPTO DE REGALÍAS, PROVIENEN EXCLUSIVAMENTE DE LA EXPLOTACIÓN DEL CAMPO GUADUAS, CONCRETAMENTE DE LOS POZOS QUE YA HAN INICIADO LA EXPLOTACIÓN DE CRUDO, Y NO LOS QUE ESTÁN EN ETAPA DE INSTALACIÓN, MONTAJE Y PUESTA EN MARCHA.

La sociedad CIMARRONA LLC lleva la contabilidad siguiendo las normas que regulan la actividad, normas que le permiten, específicamente, dividir los activos que generan ingresos y los activos que no los generan.

La sociedad contribuyente no está omitiendo su deber de informar al Estado su situación contable y económica, simplemente es estricta en el cumplimiento de las normas que regulan el manejo de la contabilidad.

Si la sociedad declara la existencia de ingresos por la explotación de un campo, no está manifestando en ningún momento la existencia de ingresos en todos los pozos que conforman dicho campo.

Dentro del desarrollo normal de la actividad de exploración y explotación de un campo, cada uno de los pozos que lo conforman puede volverse productivo en momentos temporales diferentes, incluso puede presentarse el caso de que uno o varios pozos, dentro del mismo campo, nunca sean productivos. Ese es el riesgo que asume la sociedad contribuyente.

LAS AMORTIZACIONES FISCALES REALIZADAS POR LA SOCIEDAD CIMARRONA LLC CORRESPONDEN A LA APLICACIÓN ESTRICTA DE LOS PRINCIPIOS CONTABLES DE ASOCIACIÓN Y DE ASIGNACIÓN, YA QUE SE AMORTIZAN LOS COSTOS ASOCIADOS DIRECTAMENTE CON LOS INGRESOS PERCIBIDOS POR LA EXPLOTACIÓN DE ALGUNOS POZOS PRODUCTIVOS. LAS INVERSIONES EN LOS POZOS NO PRODUCTIVOS NO FUERON AMORTIZADAS POR EL CONTRIBUYENTE.

De acuerdo con los libros de contabilidad de la sociedad CIMARRONA, los activos que no producen ingresos, por no ser explotados económicamente por la sociedad, son registrados sistemáticamente en las cuentas PUC 1506 (materiales proyectos petroleros), 1508 (construcciones en curso).

Bajo la cuenta 1506, la sociedad registra los valores correspondientes a todas las compras de materiales que serán usados en la construcción de pozos, así como otros equipos.

En la cuenta 1508, la sociedad registra el costo acumulado de los pozos en construcción, los cuales, una vez son terminados y se encuentran listos para la explotación, se trasladan directamente a la cuenta 1580 (Yacimientos).

Para el año gravable 2003 la sociedad registró en la cuenta 1580 los valores correspondientes a los pozos que se encontraban terminados y cuya explotación estaba aprobada.

Los valores contenidos en la cuenta 1580 son los únicos susceptibles de generar ingresos, por lo que pueden ser amortizados durante cada año gravable, de acuerdo con los principios de asociación y asignación.

La alícuota de amortización fiscal de la cuenta 1580, correspondiente al año 2003, fue de tres mil novecientos cincuenta y siete millones quinientos trece mil pesos (\$3.957.513.000).

Esta alícuota corresponde a la quinta parte del valor amortizable fiscalmente por la sociedad, con lo cual se da aplicación a lo dispuesto en el artículo 143 del Estatuto Tributario.

De acuerdo con lo descrito, la sociedad está dando estricta aplicación a los principios de asociación y asignación, en la medida en que está amortizando los valores que corresponden a ingresos efectivamente recibidos por la sociedad.

EN VIRTUD DE LO DISPUESTO POR EL ARTÍCULO 647 E.T. NO ES PROCEDENTE LIQUIDAR SANCIÓN POR INEXACTITUD, EN LA MEDIDA EN QUE EL DEBATE PRESENTADO ENTRE LA DIAN Y EL CONTRIBUYENTE CORRESPONDE ÚNICAMENTE A LA DIFERENCIA DE CRITERIOS EN LA INTERPRETACIÓN NORMATIVA SOBRE LA ETAPA PRODUCTIVA O IMPRODUCTIVA DE UNA EMPRESA.

La DIAN interpreta de una manera la norma aplicable a la reducción de la base de renta presuntiva (artículo 189 literal c) del Estatuto Tributario), y otra es la interpretación de la norma realizada por el contribuyente, diferencia de criterios que no genera sanción, conforme con el artículo 647 del Estatuto Tributario.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la actora con fundamento en lo siguiente:

En la demanda se plantea un debate jurídico relacionado con la aplicación del literal c) del artículo 189 del Estatuto Tributario, norma que permite restar de la base para efectuar el cálculo de la renta presuntiva el valor patrimonial neto de los bienes vinculados a empresas en periodo improductivo.

Pretende el actor que mediante la aplicación de criterios técnicos referentes a la explotación del petróleo se interprete la norma tributaria adecuándola a sus circunstancias, para gozar de la exclusión que permite la ley.

No obstante, jurídicamente no es posible la pretensión del actor, por las siguientes razones:

Cuando el literal c) del artículo 189 del Estatuto Tributario señala que del total del patrimonio líquido del año anterior, que sirve de base para efectuar el cálculo de la renta presuntiva, se puede restar el valor patrimonial neto de los bienes vinculados a empresas en periodo improductivo, se refiere no a bienes improductivos de una sociedad sino a bienes improductivos de una misma actividad económica, entendiéndose que una sociedad puede desarrollar varias actividades económicas.

La noción de “empresa” deviene necesariamente de la acepción de “actividad económica”; así la única forma de pretender la existencia de varias empresas dentro de una misma sociedad, es que ésta registre también diferentes actividades económicas.

La sociedad Cimarrona Limited Liability Company, como consta en el respectivo certificado de existencia y representación legal expedido por la Cámara de

Comercio de Bogotá, y según lo afirmado por la demandante, se constituyó como empresa, para la “exploración y explotación de petróleo y gas”, actividad única que constituye, en consecuencia, una sola empresa.

Diferente es que para la ejecución del objeto social, la misma persona jurídica celebre diversos contratos de concesión y asociación, como es el caso de los existentes y denominados Dindal y Río Seco, con un porcentaje de participación en cada uno del 9.400%, como se observa en los folios 55 y 182 del cuaderno de antecedentes administrativos. En dichos contratos se permite la exploración y explotación del Campo Guaduas, el que a 31 de diciembre de 2002 se encontraba dividido en varios pozos, entre ellos el denominado Tres Pasos 1E, autorizada expresamente su puesta en producción mediante el artículo 3º de la Resolución No. 625 de 2000, expedida por el Ministerio de Minas y Energía.

Por lo tanto no es factible considerar, como lo pretende el actor, que cada pozo individualmente considerado sea una empresa dentro de la sociedad, si se tiene en cuenta que la actividad desarrollada en cada uno de los pozos es idéntica entre sí, consistente en la exploración y explotación de hidrocarburos, en razón a que toda empresa, como organización social, utiliza una gran variedad de recursos para la explotación de un negocio, cuya finalidad es un determinado objetivo, y para tratar de alcanzar ese objetivo la empresa obtiene de su entorno los factores que emplea en la producción, tales como materias primas, maquinaria y equipo, mano de obra, capital, etc.

Es cierto que la instalación de un pozo no demuestra *per se* la productividad de dicho pozo, pero para efectos fiscales no cuenta la productividad individual de un bien sino la productividad de una actividad económica, y está demostrada la productividad de la empresa durante los años 2002 y 2003.

En consecuencia, en tanto la empresa en desarrollo de su objeto social haya generado ingresos en determinado periodo fiscal, mal puede aducirse un supuesto “periodo improductivo”, para proceder a sustraer de la base para liquidar la renta presuntiva el valor patrimonial de los pozos que no se encontraban en producción, dado que no es dable catalogar a cada uno de estos como una “empresa”.

Adicionalmente, en el expediente no se encuentran identificados los pozos que resultan para el contribuyente no productores dentro del Campo Guaduas, de modo que se demuestre que el valor de los activos de los mismos, que dice debe restarse de la base del cálculo de la renta presuntiva, corresponda efectivamente a activos improductivos. Tampoco se comprueba que efectivamente los anunciados pozos fueran realmente pozos secos, sin ninguna utilidad o productividad, por lo que se colige que la demandante no prueba lo que alega, es decir, no se ajusta a lo previsto en el artículo 177 del Código de Procedimiento Civil.

En cuanto a las amortizaciones efectuadas durante el año 2003, comprobadas por parte de la Administración con fundamento en la contabilidad allegada al expediente, no se encuentra demostrado lo alegado por la demandante: que corresponden únicamente a pozos productivos, y no a pozos en instalación o montaje, toda vez que en tales documentos, alusivos específicamente a los totales de las amortizaciones y sus registros en la declaración tributaria, no se hace la anunciada discriminación.

Por lo anterior, no resulta suficiente invocar la debida aplicación de los principios contables de asociación y asignación, previstos en los artículos 13 y 54 del

Decreto 2649 de 1993, para concluir que puede disminuirse el valor de los activos de los pozos supuestamente improductivos de la base del cálculo de la renta presuntiva, por cuanto uno de los hechos a comprobar no es si la contabilidad se llevó en debida forma, sino, según lo alegado por el contribuyente, que tales amortizaciones corresponden a la producción de algunos y no de todos los pozos.

Respecto a la sanción por inexactitud, señaló que el artículo 647 del Estatuto Tributario consagra como uno de los presupuestos para que esta se configure, que la declaración omite bienes o actuaciones susceptibles del gravamen y, en general, utilice datos falsos o equivocados que deriven un menor impuesto o saldo a pagar o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, mediante sentencia del 21 de enero de 2009, negó las súplicas de la demanda. Los fundamentos de la decisión se resumen así:

En el caso concreto se discute si la sociedad actora puede considerar cada pozo petrolero de los que conforman el Campo Guaduas, como una empresa independiente de los demás pozos, evento en el cual podría considerarse posible la deducción de los bienes de la empresa en período improductivo en la forma establecida en el literal c) del artículo 189 del Estatuto Tributario.

En principio, la empresa tendría la carga de probar cuál o cuáles de los pozos del Campo Guaduas estuvieron improductivos, así como el monto de los activos vinculados al mismo, lo que permitiría afirmar que el pozo se encuentra en etapa de prospectación, instalación, montaje y puesta en marcha de la actividad de explotación de hidrocarburos durante un periodo, razón por la cual no produjo ingresos durante el mismo.

La sociedad obtuvo la autorización del Ministerio de Minas y Energía a partir del 4 de agosto de 2000, fecha de la Resolución 636, para la explotación del Campo Guaduas, conformado por diversos pozos, y de dicha actividad derivó ingresos durante el período gravable 2003.

De la contabilidad de la sociedad se extrajo que en la cuenta 1506 "proyectos en construcción" se anotó un monto de \$486.110.045.96 en el año 2002, y en la cuenta 1508 "construcciones en curso" por el mismo período se registró un monto de \$16.095.389.975.99. Señaló el *a quo* que en el desglose de esta última partida se discriminan pozos que no corresponden al listado de los pozos que conforman el Campo Guaduas, según enumeración que de los mismos se hace en la Resolución 625 de 2000, lo que desvirtúa el hecho de que los activos en cuestión se hubiesen destinado a los pozos del Campo a que se contrae la litis.

Independientemente de que una sociedad pueda o no desarrollar varias empresas, o de que un pozo pueda ser considerado como una empresa separada de otro perteneciente a la misma sociedad, para los efectos que interesan al proceso, lo determinante es probar que alguno de los pozos en cuestión estuvo en período improductivo y el monto de los activos destinados para la prospectación, instalación, montaje y puesta en marcha de la actividad de explotación de hidrocarburos del correspondiente pozo.

Señaló el *a quo* que de las pruebas aportadas al proceso no es posible extraer información en ese sentido, por lo que no encuentra sustento en la petición del

actor consistente en que se considere que algunos pozos no estaban produciendo, y que, por lo tanto, tenía derecho a descontar de la base de cálculo de la renta presuntiva el monto de los activos destinados a hacerlos productivos.

Respecto a la sanción por inexactitud impuesta, señaló que ésta debe mantenerse, por cuanto si bien no se rebaten los argumentos del actor en cuanto a la posibilidad de que un pozo pueda ser entendido como una empresa independientemente de otro pozo para efectos del literal c) del artículo 189 del Estatuto Tributario, lo cierto es que el actor no asumió la carga de la prueba que le correspondía a la luz del artículo 177 del Código de Procedimiento Civil, a efectos de hacer efectiva su argumentación jurídica.

De otra parte, el hecho de haber descontado de la base de cálculo de la renta presuntiva unos valores que no logró probar que correspondían a los activos para la puesta en marcha y producción de los supuestos pozos improductivos, dio lugar a la liquidación de un menor impuesto, supuesto fáctico contemplado como causal para la imposición de la sanción por inexactitud en el artículo 647 del Estatuto Tributario.

RECURSO DE APELACIÓN

Inconforme con la decisión de primera instancia, la parte demandante apeló, en los siguientes términos:

Señaló que al momento de correr traslado para presentar alegatos de conclusión en primera instancia, no se habían incorporado los antecedentes administrativos al proceso, circunstancia que impidió que la demandante precisara los folios en los que obran las pruebas, lo que a su juicio es causal de nulidad.

Precisó que en el fallo de primera instancia se hace referencia únicamente a la certificación del revisor fiscal aportada con la reforma a la demanda, sin embargo ésta es sólo una de las muchas pruebas que fueron aportadas desde la vía gubernativa, y que obran en los antecedentes administrativos.

El Tribunal asume que en la medida en que se generan ingresos por la explotación de un campo, todos los pozos del campo son productivos. Esta posición avala el razonamiento de la DIAN, que es contrario a la dinámica del sector de hidrocarburos. Adicionalmente, se da un alcance al artículo 189 que no está incluido en la norma, y es que se está limitando la aplicación a aquellas entidades que no tienen ingresos. En el caso concreto, tan no era productiva la compañía, que tuvo que liquidar el impuesto por el sistema de renta presuntiva.

Señaló que en el expediente obran pruebas que no fueron valoradas por el a quo, tales como:

“i) Concepto de ACIPET, obrante a folio 553 del cuaderno de antecedentes.

ii) Formas de producción del Ministerio de Minas, obrantes a folio 520 a 555 del cuaderno de antecedentes.

iii) Balance de pruebas y cuadros de amortización, tomados de la contabilidad, obrantes a folios 239 a 271 del cuaderno de antecedentes. Estos documentos se aportaron en escrito del 26 de diciembre de 2005.

iv) Certificado de revisor fiscal, copia de los libros de contabilidad donde se demuestra el detalle de los movimientos de todo el año de las cuentas 1506, 1508, 1520, 1580 y 1715. Estas copias obran a folios 184 a 233 del cuaderno de antecedentes, y fueron aportadas en vía gubernativa con carta del 9 de marzo de 2005.

v) Otras pruebas contables, financieras y jurídicas obrantes a folios 3 a 108 del cuaderno de antecedentes.

Por otra parte, debe tenerse en cuenta que la discusión sostenida con la DIAN tiene un punto de partida aún más profundo que el detalle de las sub cuentas, y es que de acuerdo con las normas que regulan la técnica contable, las cuentas 1508 y 1506, por su naturaleza, son cuentas para registrar activos improductivos.

De acuerdo con el Decreto 2650 de 1993 (Plan Único de Cuentas PUC), adicionado por el artículo 8 del Decreto 2894 de 1994, las cuentas 1506 y 1508, así como las cuentas en que éstas se subdividen corresponden a activos en periodo improductivo, pues no se puede predicar que una construcción en curso, por ejemplo, sea un activo productivo.

Afirmó la apelante que el Tribunal parte de la base de que por el hecho de que la sociedad percibe ingresos se encuentra en período productivo.

La improductividad del artículo 189 del Estatuto Tributario se predica de las empresas, de las cuales una misma sociedad puede tener varias. El hecho de que la sociedad tuviera ingresos en el año, producto de otras empresas que sí estaban en período productivo, no es óbice para desconocer el hecho de que otras empresas (pozos) estaban en período improductivo.

Tan estaban en período improductivo, que los ingresos por los pozos productivos no fueron suficientes para tributar por renta líquida ordinaria, y la compañía determinó su renta por el sistema de renta presuntiva.

Señaló que no es procedente la sanción por inexactitud, por cuanto en el caso concreto existe una diferencia de criterios respecto a la aplicación del artículo 189 del Estatuto Tributario, circunstancia que deja sin piso la sanción contemplada en el artículo 647 del Estatuto Tributario.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandada** señaló que, conforme con el artículo 189 del Estatuto Tributario, de la base del cálculo para la determinación de la renta presuntiva se podrán restar los valores correspondientes al valor patrimonial neto de los bienes vinculados a empresas en periodo improductivo.

En el caso concreto, la sociedad demandante invocó la condición de “empresa en período improductivo” como justificación de la disminución del patrimonio líquido registrado en el año gravable 2002, por valor de \$14.725.316.386, correspondiente al valor patrimonial de “materiales de proyectos petroleros” y “construcciones en curso” (cuentas PUC 1506 y 1508), que se traduce en la supuesta improductividad de algunos pozos petroleros.

A lo largo del proceso la sociedad ha sostenido que en el proceso de extracción y explotación de los hidrocarburos existen un sin número de empresas denominadas

“pozos”, razón por la cual se puede dar la condición de empresa improductiva individualmente por cada pozo, dependiendo de que se hayan dado las respectivas autorizaciones de índole administrativa para que el mismo inicie su respectivo proceso de extracción.

Pese a los esfuerzos argumentativos del escrito de demanda con el fin de justificar la tesis expuesta, la actora no logró probar que en cada pozo petrolero se desarrolle una empresa o actividad económica diferente.

Por el contrario, apelando al catálogo de definiciones contenido en el artículo 2 del Decreto 1985 de 1973, citado por la demandante, el concepto de Pozo sólo tiene una definición, esto es: “el hoyo que se hace en la tierra con el propósito de extraer o de inyectar fluidos”. De otra parte, el “pozo de petróleo” se define como: “un pozo completado y productor de petróleo de uno o más yacimientos”.

Luego, independientemente del número de pozos autorizados, ubicados dentro del campo o área asignada para la exploración y explotación, la actividad es una sola. Por lo tanto, no se puede hablar de empresa improductiva en la medida que el campo se encuentre en producción.

Precisó que el hecho de que la extracción de hidrocarburos se realice a través de pozos, no modifica la circunstancia de que existe una empresa establecida, entendida ésta como la realización de la actividad de exploración y explotación, y que genera unos ingresos por la realización de la actividad, bien sea en forma real o presunta.

Por las anteriores razones, estimó que no se presenta vulneración de los artículos 28, 32, 42, 43, 46 y 66 del Decreto 1895 de 1973, que establecen la regulación técnica para la perforación de pozos petroleros y gas, cuyo control y reglamentación corresponde al Ministerio de Minas y Petróleos.

Señaló la demandada que una empresa no se puede calificar de improductiva por el hecho de que algunos de sus bienes se encuentren improductivos en un momento específico del proceso productivo. En el presente caso, es posible que durante la vigencia fiscal existieran algunos bienes, asociados a los pozos, que aún no contaban con la autorización por parte del Ministerio; sin embargo, tal circunstancia no le atribuye el carácter de improductiva a la empresa, entendida como la exploración y explotación de hidrocarburos.

Respecto a la sanción por inexactitud, afirmó que ésta es procedente, teniendo en cuenta que la sociedad actora afectó la base para la determinación de la renta presuntiva, disminuyendo bienes patrimoniales que no correspondían a la definición de improductivos a que se refiere el literal c) del artículo 189 del Estatuto Tributario, lo cual generó un menor impuesto en el correspondiente período.

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

El Ministerio Público, representado por el Procurador Sexto Delegado ante esta Corporación, solicitó se confirme la sentencia apelada por las siguientes razones:

En el recurso de apelación no existe claridad sobre la discriminación de esos activos. Solamente se hace referencia de manera general a las pruebas allí indicadas que, a juicio del apelante, fueron desconocidas en el fallo, de las cuales se observa:

- 1) La certificación de Acipet define conceptos acerca de lo que se entiende por pozos productivos y su independencia entre sí, y de los pozos relacionados en los reportes de producción de diciembre de 2003, algunos en producción y otros cerrados.
- 2) En relación con los balances de prueba, en los que se resaltan las cuentas 1506 y 1508, se observa que, según su dinámica, en la primera se registra el valor de materiales adquiridos para actividades de exploración y explotación de hidrocarburos, y en la segunda, los costos por construcción o ampliación de edificaciones y obras en procesos en general.

Es evidente que la primera cuenta no se refiere únicamente a movimientos relacionados con la exploración, como para inferir que todo lo que se registre allí corresponde a activos improductivos, ya que también se registran los relativos a la explotación, razón por la que se requería especificar los activos improductivos, de tal manera que se ofreciera certeza al juzgador acerca de los pozos a los cuales pertenecían, para efectos del reconocimiento fiscal objeto de examen, con mayor razón si se tiene en cuenta que cada pozo configura una empresa independiente.

En esas condiciones, no se puede afirmar que las cifras consignadas en dichas cuentas en los balances a que se refiere el recurrente, correspondan exclusivamente a activos improductivos, pues en esa relación no hay discriminación sobre los pozos en esta condición de improductividad.

- 3) Por la misma razón, los documentos en que se encuentra registrado el movimiento contable de dichas cuentas tampoco se pueden tener en cuenta para llegar a precisar los activos improductivos, pues ninguna de las columnas ni conceptos descritos en ellos se refiere a tales activos; tampoco de los contratos de asociación se desprende tal discriminación.
- 4) Ni en el certificado expedido por el revisor fiscal, ni en las notas a los estados financieros del año objeto de revisión fiscal (2003), como tampoco en las fotocopias del libro mayor y balances, se identifican los pozos con activos improductivos.

En esas condiciones, no es posible determinar los pozos en etapa improductiva, entendidos como una unidad o empresa de explotación, respecto de los cuales se excluyó del cálculo de la renta presuntiva la suma de \$16.095.398.975, razón por la que carece de sustento la inconformidad de la apelante.

Respecto a la sanción por inexactitud impuesta señaló que, en el caso concreto, no está demostrada ninguna interpretación diferente entre las partes que justifique levantar la sanción, pues la apelante no explica el punto de vista jurídico que sostiene frente al criterio legal de la Administración, razón por la que no procede levantar la sanción.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la sociedad actora contra la sentencia del 21 de enero de 2009, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca.

Previo a decidir, la Sala se pronunciará respecto a la solicitud de nulidad planteada por la demandante, según la cual al momento de correr traslado para

presentar alegatos de conclusión en primera instancia, no se habían incorporado los antecedentes administrativos al proceso, circunstancia que impidió que la demandante precisara los folios en los que obran las pruebas, lo que a su juicio es causal de nulidad.

Observa la Sala que dicha circunstancia no vulneró el debido proceso ni el derecho de defensa que le asiste al demandante, si se tiene en cuenta que estas pruebas fueron valoradas en primera instancia, y la sola falta de precisión de los folios en los que se ubicaban las pruebas dentro del expediente no desconoció su derecho de defensa, si se mira que eran pruebas que también estaban en poder de la demandante, como el concepto rendido por ACIPET, los balances de prueba y cuadros de amortización, el certificado de revisor fiscal y las pruebas contables y financieras. En consecuencia, no procede la solicitud de nulidad alegada.

En cuanto al fondo del asunto, precisa la Sala que la discusión se centra en establecer si es procedente o no disminuir la base para la determinación de la renta presuntiva con el valor de los “bienes en período improductivo”, y si se encuentra probada su “Improductividad”.

Según el *a quo*, independientemente de que una sociedad pueda o no desarrollar varias empresas, o de que un pozo pueda ser considerado como una empresa separada de otro pozo perteneciente a la misma sociedad, para los efectos que interesan al proceso, lo determinante es probar que alguno de los pozos en cuestión estuvo en período improductivo y el monto de los activos destinados para la prospectación, instalación, montaje y puesta en marcha de la actividad de explotación de hidrocarburos del correspondiente pozo, circunstancias que no demostró la sociedad actora.

La sociedad apelante alegó que el hecho de que la sociedad tuviera ingresos en el año, producto de otras empresas que sí estaban en período productivo, no es óbice para desconocer el hecho de que otras empresas (pozos) estaban en período improductivo. Alegó que en el fallo de primera instancia se hizo referencia únicamente a la certificación del revisor fiscal allegada con la reforma a la demanda, sin valorar las restantes pruebas aportadas desde la vía gubernativa, y que obran en los antecedentes administrativos.

Observa la Sala que las pruebas a que se refiere la demandante son las siguientes:

1) Concepto de ACIPET (Asociación Colombiana de Ingenieros de Petróleos), obrante a folio 553 del cuaderno de antecedentes.

En dicho concepto, a solicitud de la sociedad actora se precisa que se entiende por: bloque, campo, área, trabajos de explotación, pozo de exploración, pozo descubridor¹, yacimiento, etc.

Tal prueba no es demostrativa respecto al asunto objeto de discusión, toda vez que la Asociación Colombiana de Ingenieros de Petróleos, como entidad gremial,

¹ Señala el aludido concepto: “Partiendo de la definición de pozo. ‘Pozo. Artículo 2º. Decreto 1895 de 1973; Es el hoyo que se hace en la tierra con el propósito de extraer o de inyectar fluidos’ llegamos a la siguiente definición: ‘ **Pozo de Exploración:** Contrato de Asociación Cláusula 4.31. Es aquel pozo designado como tal por LA ASOCIADA para ser perforado o profundizado por su cuenta en el Área Contratada en busca de nuevos Yacimientos o para comprobar la extensión de un Yacimiento o para determinar la estratigrafía de un área. (...) ‘**Pozo Descubridor:** Contrato de asociación Cláusula 4.31. Es aquel pozo de exploración en el cual se descubre o comprueba la existencia de uno o más Yacimientos y que podrá requerir posterior evaluación para determinar si tal Yacimiento o Yacimientos pueden ser explotados comercialmente.

se limitó a dar respuesta al concepto solicitado, a la luz de la legislación vigente, sin considerar ningún caso en particular. Así lo afirmó en el concepto proferido:

“En atención a su comunicación del pasado 2 de los corrientes, a continuación nos permitimos responder – en su orden – cada uno de los interrogantes formulados, aclarando que dada la naturaleza de la consulta, la respuesta a la misma se limita a señalar lo que sobre cada tema en particular dispone bien sea el Decreto 1895 de 1973 (septiembre 15), en el modelo de Contrato de Asociación – que se firmaba con ECOPETROL – y/o el modelo de Contrato de Exploración y Explotación de Hidrocarburos de la Agencia Nacional de Hidrocarburos, ANH, sin considerar ningún caso en particular con lo cual, no se compromete la posición, exclusivamente técnica, de ACIPET en relación con ninguno de los temas tratados”.

2) Formas de producción aprobadas por el Ministerio de Minas y Energía, obrantes en los folios 520 a 529 del cuaderno de antecedentes.

En los citados folios aparece copia de los informes mensuales de producción de pozos de petróleo y gas suscrita por la Dirección de Hidrocarburos del Ministerio de Minas y Energía, en la que se incluye información técnica respecto al método de producción, factor de corrección, etc. de los pozos relacionados.

En el recurso de apelación la sociedad demandante se limitó a señalar que en el expediente obran más pruebas que, apreciadas en su conjunto, permiten concluir que a la parte actora le asiste el derecho, como éstas: “Formas de producción del Ministerio de Minas, obrantes a folio 520 a 555 (sic) del cuaderno de antecedentes”, pero sin mencionar qué elementos de juicio aportan al proceso.

3) Balance de prueba y cuadros de amortización, tomados de la contabilidad, obrantes en los folios 239 a 271 del cuaderno de antecedentes.

Según la sociedad apelante, de acuerdo con las normas que regulan la técnica contable, las cuentas 1508 y 1506, por su naturaleza, son cuentas para registrar activos improductivos. Sin embargo, se observa que, conforme lo anotó el Ministerio Público, de acuerdo con el artículo 14 del Decreto 2650 de 1993 (PUC) en los balances de prueba se registra el valor de materiales adquiridos para actividades de exploración y explotación de hidrocarburos (cuenta 1506), y los costos por construcción o ampliación de edificaciones y obras en procesos en general (cuenta 1508).

En consecuencia: *“Es evidente que la primera cuenta no se refiere únicamente a movimientos relacionados con la exploración, como para inferir que todo lo que se registre allí corresponde a activos improductivos, ya que también se registran los relativos a la explotación, razón por la que se requería especificar los activos improductivos, de tal manera que ofreciera certeza al juzgador acerca de los pozos a los cuáles pertenecían para efectos del reconocimiento fiscal objeto de examen, con mayor razón si se tiene en cuenta que cada pozo configura una empresa independiente”.*

Conforme con lo expuesto, ni el balance de pruebas, ni los cuadros de amortización, reflejan los alegados activos improductivos, razón por la que la prueba no es demostrativa de lo que se alegó.

4) Certificado de revisor fiscal, copia de los libros de contabilidad, otras pruebas contables, financieras y jurídicas obrantes en los folios 3 a 108 del cuaderno de antecedentes.

El apelante al respecto se limitó a señalar: "... de la manera más respetuosa ponemos a consideración de los Honorables Consejeros las pruebas antes citadas, donde se demuestra que Cimarrona tenía derecho a descontar los pozos en estado improductivo, y que, en consecuencia, los actos administrativos de la DIAN, que pretenden lo contrario, deben ser anulados", sin mencionar qué elementos de juicio aportaban al proceso.

La Sala observa, adicionalmente, que las pruebas relacionadas no identifican los pozos que se alegan como improductivos, razón por la que no son demostrativas de lo que se adujo.

Por otra parte, respecto al argumento del *a quo*, según el cual independientemente de que una sociedad pueda o no desarrollar varias empresas, o de que un pozo pueda ser considerado como una empresa separada de otro pozo perteneciente a la misma sociedad, para los efectos que interesan al proceso lo determinante es probar que alguno de los pozos en cuestión estuvo en período improductivo, observa la Sala lo siguiente:

En primer lugar, como quedó anotado, las pruebas que obran en el expediente no demuestran que los pozos motivo de controversia estuvieron en período improductivo. Adicionalmente, contrario a lo afirmado, no se puede a simple vista considerar que un pozo es una empresa separada de otro pozo perteneciente a la misma sociedad.

Sobre el particular la Sala se pronunció en sentencia del 10 de enero de 2010, Actor: Cimarrona Limited Liability Company, exp. 17032, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia, en la que concluyó que no se puede afirmar que un POZO individualmente considerado pueda ser visto como la empresa o la actividad misma. Es el objeto de los Contratos (explotación y exploración del campo) como la Empresa a que debe hacerse referencia para establecer la productividad o improductividad que se requiere para determinar el valor de los bienes que la ley autoriza detraer de la base para calcular la renta presuntiva.

Por otra parte, la exclusión del literal c) del artículo 189 E.T, no hace referencia a que los "bienes" individualmente considerados sean improductivos, sino que permite detraer el valor de los "bienes" "*vinculados a empresas en período improductivo*", de forma que es la EMPRESA y no cada uno de los bienes que la conforman los que deben tener la característica de la improductividad².

Toda vez que los fundamentos de hecho y de derecho planteados en dicha oportunidad coinciden con los que se analizan, la Sala se remite a lo expuesto en la referida sentencia:

² En este sentido el Consejo de Estado en Sentencia de abril 14 de 1994, expediente 5181, M.P. Consuelo Sarria Olcos, dijo:

"La sola circunstancia de que una empresa, en supuesto período improductivo, acuse ingresos netos provenientes de una amplia variedad de conceptos, incluso por importe mayor de lo recibido en ejercicios no afectados, niega ostensiblemente el supuesto de la improductividad, independientemente de que se dieran o no, las fases de prospectación, instalación, montaje y puesta en marcha..."

“El artículo 188 E.T.³ presume un rendimiento mínimo del patrimonio poseído por los declarantes el último día del año anterior al gravable, exceptuando puntualmente en el artículo siguiente⁴ algunos activos que por imposibilidad física no están en capacidad de producir ingreso alguno.

Con anterioridad a la vigencia materia de análisis, la actora celebró con ECOPETROL, los contratos de Asociación DINDAL (1993) y RIOSECO (1995) con la finalidad de explorar y explotar los campos productores denominados Segundo y Tres Pasos (actualmente GUADUAS). Si bien la exploración y explotación de los “campos” se pacta en un solo contrato, el mismo determina que solo agotado el proceso inicial, extraídas muestras del crudo y evaluado el potencial del campo, se informa por escrito al asociado (ECOPETROL) para que éste acepte o rechace su comerciabilidad. En caso de que sea rechazada, se le puede solicitar a la misma entidad autorización para explotar el campo bajo la modalidad de “solo riesgo”, es decir, ejecutando por cuenta de la sociedad los trabajos que estime necesarios para explotar dicho campo. En ese momento se inicia oficialmente la etapa de Explotación, la cual en todo caso requiere un reconocimiento oficial.

Para el evento en estudio el 22 de mayo de 2000, la sucursal (CIMARRONA LLC) recibió la carta de no aprobación de comerciabilidad del campo Guaduas por parte de ECOPETROL, ante lo cual, el 8 de agosto del mismo año, comunicó a la asociada la decisión de continuar la operación bajo la modalidad de “solo riesgo”, autorizada por el Director de Hidrocarburos del Ministerio de Minas y Energía por medio de la Resolución N° 0625 del 4 de agosto de 2000, concediendo a partir de dicha fecha la aprobación para el inicio de la explotación en todo el Campo Guaduas.

Además, en informe rendido por el mismo Ministerio de Minas,⁵ se especifica que el contrato DINDAL se concreta en la explotación del campo productor SEGUNDO (actualmente GUADUAS), cuya liquidación de regalías se inició en el mes de septiembre de 2000, en tanto el contrato RÍO SECO se ocupa del Campo TRES PASOS (también GUADUAS) que inició el pago de regalías en el mes de octubre del mismo año.

Según el apelante el ente fiscal confunde el concepto de Sociedad con el de Empresa, ya que una cosa es el CAMPO sobre el que se pretende explorar y explotar y otra cosa física y jurídicamente diferente son los POZOS que conforman los distintos Campos, constituyendo cada uno de estos Pozos una empresa diferente. No es de recibo para la Sala dicha apreciación, por cuanto riñe con la realidad fáctica y jurídica el hecho de haber tomado como improductivos para efectos de la renta presuntiva en forma

³ Artículo 188 E.T. “Para efectos del impuesto sobre la renta, se presume que la renta líquida del contribuyente no es inferior al seis por ciento (6%) de su patrimonio en el último día del ejercicio gravable inmediatamente anterior”

⁴ Artículo 189 E.T. “Del total del patrimonio líquido del año anterior, que sirve de base para efectuar el cálculo de la renta presuntiva, **se podrán restar únicamente los siguientes valores:** (...) c) El Valor Patrimonial Neto de **los bienes vinculados a empresas en período improductivo...**”

⁵ Folio 17.

*individual algunos pozos, por considerar a cada uno de ellos una empresa separada, ya que si bien es cierto – y en el curso del proceso la Administración Tributaria nunca afirmó lo contrario- los conceptos de sociedad y empresa no se pueden tomar como sinónimos, también lo es que el Código de Comercio⁶ otorga idéntico significado a los vocablos “empresa” y “objeto social”, como se lee en la definición de “sociedad” cuyo fin es repartir entre sus socios las utilidades obtenidas **“en la empresa o actividad social”**, y en la misma acepción de “Empresa” como una **“actividad económica organizada”**.*

También es viable que los bienes que se vinculan a empresas estén en período productivo o improductivo y que se pueden perforar pozos secos entre pozos productores, lo que no obsta para que la empresa, que consiste en la “exploración y explotación de petróleo y gas” realizada en un determinado “campo” se considere productiva ya que, cuando se autoriza la explotación bajo la modalidad de “solo riesgo” de un CAMPO ésta conlleva la de todos los POZOS.

Por lo anterior, no es acertada la aseveración del demandante cuando afirma que el artículo 2° del Decreto 1895 de 1973 califica los “pozos” como empresas separadas, por cuanto la citada norma expone: “Para los efectos de ésta reglamentación, adoptanse como definiciones de los términos o expresiones en ella contenidos, las siguientes:

CAMPO: *Es el área en cuyo sub-suelo existe o hay indicios de que existan uno o más yacimientos.*

YACIMIENTO: *Es toda roca en la cual se encuentran acumulados hidrocarburos y que se comporta como una unidad independiente en cuanto a mecanismos de producción, propiedades petrofísicas y propiedades de los fluidos.*

POZO: *Es el hoyo que se hace en la tierra con el propósito de extraer o de inyectar fluidos.*

POZO DE PETRÓLEO: *Es un pozo completado y productor de petróleo de uno o más yacimientos”.*

La Administración Tributaria, habida cuenta de que los contratos de Asociación fueron suscritos el de DINDAL para explotar el CAMPO (no el Pozo) Segundo y el de RÍO SECO para explotar el CAMPO (no el Pozo) Tres Pasos, actualmente fusionados en el Campo productivo GUADUAS⁷ no aceptó su exclusión de la renta presuntiva. Esto, por cuanto es respecto de los CAMPOS que se suscriben los contratos y, así mismo, se emiten las autorizaciones para explorar o explotar, sin que pueda afirmarse que un POZO

⁶ Artículos 25 y 98 Código de Comercio.

⁷ La productividad del campo “Guaduas” por el año gravable 2001 se demuestra en informe rendido por el doctor Julio César Vera Díaz- Director de Hidrocarburos del Ministerio de Minas y Energía- (Antecedentes -folio 167 a 200) donde se establece que los **campos productores** Segundo y Tres pasos (actualmente Guaduas), iniciaron explotación el 4 de agosto de 2000 y **reportaron liquidación de regalías a partir de septiembre y octubre de 2000.**

individualmente considerado pueda ser visto como la empresa o la actividad misma.

Por lo tanto, no es que el ente fiscal haya unificado los conceptos de sociedad y empresa, sino que destacó el objeto de los Contratos (explotación y exploración del campo) como la Empresa a que debe hacerse referencia para establecer la productividad o improductividad que se requiere para determinar el valor de los bienes que la ley autoriza deducir de la base para calcular la renta presuntiva, y lo cierto es que se probó la obtención de ingresos operacionales en el campo, lo que lleva a concluir su productividad.

Por otra parte, la exclusión del literal c) del artículo 189 E.T, no hace referencia a que los "bienes" individualmente considerados sean improductivos, sino que permite deducir el valor de los "bienes" "vinculados a empresas en período improductivo", de forma que es la EMPRESA y no cada uno de los bienes que la conforman los que deben tener la característica de la improductividad⁸.

Además de lo anterior, en materia probatoria tampoco se satisfacen las exigencias legales, toda vez que no se encuentran identificados en el expediente de manera discriminada los pozos dentro del campo GUADUAS ni su improductividad, de forma que se demuestre que el valor de estos activos correspondan efectivamente a los que, según el actor, se encuentran en estado improductivo.

Con la apelación, el actor afirma que el a quo no tuvo en cuenta las pruebas aportadas por CIMARRONA LLC, las cuales reposan en los cuadernos 2 a 7 de antecedentes anexos al expediente, no obstante, analizados los folios correspondientes⁹ no se encuentra que se especifiquen las cifras correspondientes a los pozos que según afirma, eran improductivos; por cuanto, independiente de la dinámica de las cuentas para efectos contables contenida en el Decreto N° 2650 de 1993 (PUC) correspondientes a "Materiales y Proyectos Petroleros" (1506), "Construcciones en Curso" (1508) y "Maquinaria y Equipo" (1520), la demandante no acreditó la improductividad de los pozos para fines estrictamente fiscales, toda vez que las citadas cuentas no definen que solo se puedan utilizar para registrar activos improductivos, luego carece de veracidad la afirmación de que los pozos fueron individualizados en la contabilidad.

En cuanto a la certificación expedida por la Revisora Fiscal allegada con ocasión de la apelación, fue aportada fuera de la oportunidad probatoria, por cuanto el artículo 183 del Código de

⁸ En este sentido el Consejo de Estado en Sentencia de abril 14 de 1994, expediente 5181, M.P. Consuelo Sarria Olcos, dijo:

"La sola circunstancia de que una empresa, en supuesto período improductivo, acuse ingresos netos provenientes de una amplia variedad de conceptos, incluso por importe mayor de lo recibido en ejercicios no afectados, niega ostensiblemente el supuesto de la improductividad, independientemente de que se dieran o no, las fases de prospectación, instalación, montaje y puesta en marcha..."

⁹ Folios 1479 a 1534.

Procedimiento Civil establece que **para todos los procesos**, solo es viable arrimar medios probatorios “antes de que se dicte sentencia de primera instancia” principio que tiene como única excepción los 4 eventos consagrados expresamente por el artículo 214 del Código Contencioso Administrativo¹⁰. Ninguno de estos es aplicable al presente evento por lo que dicha certificación carece de valor probatorio en la presente instancia.

Sanción por Inexactitud.

En cuanto a la sanción por inexactitud ésta se configura por haber excluido de la base para liquidar la renta presuntiva una partida improcedente derivando de esto un menor valor a pagar y generando en su lugar un saldo a favor que no correspondía, situación tipificada como causal sancionable en el artículo 647 del Estatuto Tributario, además de impetrar una supuesta diferencia de criterio sobre la interpretación del artículo 189 del Estatuto Tributario. La Sala acoge al respecto los planteamientos del Consejo de Estado en Sentencia del 16 de febrero de 1995, M. P. Dr. Jaime Abella Zárate, Exp. No. 590 la cual precisó:

“Si se prueba que los datos consignados en la liquidación privada fueron inexactos y se registran en perjuicio del fisco habida cuenta que implican un menor impuesto al que correspondía, procede la sanción por inexactitud”.

En lo que hace a la “Diferencia de Criterio” en Sentencia del 12 de noviembre de 2003, expediente No. 13564, M.P. Dra María Inés Ortiz Barbosa, señala:

“De la lectura de esta disposición se deduce que la diferencia de criterio debe versar sobre el derecho aplicable con la condición de que los hechos y cifras declarados sean veraces y completos.

En la controversia entre la Administración y el demandante no se dieron estos requisitos. En efecto, la diferencia se presentó entre un criterio jurídico fundado en la ley y un criterio personal carente de respaldo legal, puesto que no es por una interpretación errada que pérdidas de activos causadas en un año fiscal se solicitaron como deducción en otro, en abierta contradicción con el artículo 148 del Estatuto Tributario, disposición que no hace distinción alguna, como para considerar posible que el contribuyente decida discrecionalmente escoger el año en que se le deben reconocer las deducciones.

Así las cosas el impuesto de renta que liquidó la demandante por un menor valor es consecuencia de la no aplicación (sic) artículo citado, norma obligatoria y que no puede ser desconocida por el contribuyente so pena de asumir las consecuencias previstas en la ley, por lo cual se hizo acreedor a la sanción por inexactitud.”

¹⁰ “**Pruebas en Segunda Instancia:** Cuando se trate de Apelación de Sentencia, las partes podrán pedir pruebas, **que se decretarán únicamente en los siguientes casos:** 1) Cuando decretadas en la primera instancia, se dejaron de practicar sin culpa de la parte que las pidió, pero solo con el fin de practicarlas o de cumplir requisitos que les falten para su perfeccionamiento. 2) Cuando versen sobre hechos acaecidos después de transcurrida la oportunidad para pedir pruebas en primera instancia, pero solamente para demostrar o desvirtuar éstos hechos; 3) Cuando se trate de documentos que no pudieron aducirse en la primera instancia por fuerza mayor o caso fortuito o por obra de la parte contraria. 4) Cuando con ellas se trate de desvirtuar los documentos de que trata el numeral anterior”.

Es obvio que cuando el contribuyente detrae de la base para la renta presuntiva valores a los que no tiene derecho por expresa disposición legal, incluye en su declaración datos o factores equivocados, de los que desde luego, se deriva un menor impuesto del que ha debido determinarse, no siendo aceptable que se confunda el no acatamiento de un texto normativo vigente, con una diferente interpretación del "Derecho Aplicable", como ocurre para el evento en estudio, en el que no se cumple la exigencia del artículo 189 E.T. para que proceda la disminución de la base para determinar la renta presuntiva.

Respecto al argumento del apelante, según el cual se debe levantar la sanción por inexactitud impuesta, por cuanto existen diferencias de criterio sobre la aplicación del artículo 189 del Estatuto Tributario, observa la Sala que la sociedad demandante restó de la base para la renta presuntiva valores no autorizados legalmente, razón por la que no se puede alegar una diferencia de criterios respecto al derecho aplicable, con fundamento en el artículo 647 del Estatuto Tributario.

Finalmente advierte la Sala que mediante auto del 18 de junio de 2009 la Sala aceptó el impedimento manifestado por la Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia, y la declaró separada del conocimiento del proceso.

Toda vez que existe quórum para conocer el asunto de fondo, no se nombrará conjuez.

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

FALLA

CONFÍRMASE la sentencia del 21 de enero de 2009, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sub-sección "A".

RECONÓCESE personería para actuar a nombre de la DIAN a la doctora MARIA HELENA CAVIEDES CAMARGO, en los términos del poder que obran en el folio 239 del expediente.

COPIESE, NOTIFIQUESE, COMUNIQUESE Y DEVUELVA AL TRIBUNAL DE ORIGEN. CUMPLASE.

La anterior providencia fue estudiada y aprobada en sesión de la fecha.

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

WILLIAM GIRALDO GIRALDO