



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

MAGISTRADA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D.C., cuatro (4) de junio de dos mil veintiséis (2026)

Referencia	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación	25000-23-37-000-2021-00293-01 (29321)
Demandante	DRUMMOND ENERGY INC
Demandada	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN
Temas	Impuesto sobre las ventas. Bimestre VI 2015. Impuestos descontables. Etapa exploratoria sector de hidrocarburos.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sección decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 11 de julio de 2024 proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B¹, que resolvió lo siguiente:

PRIMERO: DECLARAR la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión nro. 322412019900044 de 9 de diciembre de 2019, por medio de la cual se modificó la declaración del impuesto sobre las ventas correspondiente al 6º bimestre del año 2015 presentada por la demandante y la Resolución nro. 9448 del 22 de diciembre de 2020, que resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra el acto anterior, por los motivos expuestos en la parte considerativa de la presente providencia.

SEGUNDO: Como restablecimiento del derecho, **DECLARAR** la firmeza de la declaración del impuesto sobre las ventas correspondiente al 6º bimestre del año 2015 presentada por la demandante.

TERCERO: Por no haberse causado ni demostrado, no se condena en costas. (...)

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 14 de enero de 2016, Drummond Energy Inc. sucursal Colombia (DRUMMOND)² presentó la declaración del impuesto sobre las ventas (IVA) del bimestre 6 del año gravable 2015, liquidando un saldo a favor³.

Esta declaración fue objeto de corrección mediante liquidación oficial de corrección 322412016001270 del 16 de diciembre de 2016⁴, en la que se aumentó el saldo a favor.

Prevía emisión del requerimiento especial⁵ y su respuesta⁶, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) emitió la liquidación oficial de revisión 322412019900044 del 09 de diciembre de 2019⁷, mediante la cual rechazó (i) valores por concepto de compras y servicios gravados a la tarifa general, así como

¹ Samai Tribunal, índice 36.

² Llamada antes Drummond USA Inc. Sucursal Colombia.

³ Folio 16, Caa.

⁴ Folio 21, Caa. El día 21 de febrero de 2017 se registró la corrección en el sistema electrónico de la DIAN. Esta declaración aparece en folio 17.

⁵ Folio 1020, Caa.

⁶ Folio 1046, Caa.

⁷ Folio 1088, Caa.



de sus respectivos impuestos descontables; (ii) la devolución de compras anuladas, rescindidas y/o resueltas, y el IVA recuperado por este concepto⁸; (iii) el saldo a favor del período fiscal anterior.

En consecuencia, (iv) reliquidó el impuesto a cargo y el saldo a pagar, (v) imponiendo también sanción por inexactitud del 100% de la diferencia entre el saldo a favor de la liquidación de corrección versus el determinado en la liquidación de revisión.

El 7 de febrero de 2020, DRUMMOND interpuso recurso de reconsideración, el cual resolvió la DIAN a través de la resolución 9448 del 22 de diciembre de 2020⁹, confirmando la liquidación oficial.

ANTECEDENTES DEL PROCESO

Demanda y reforma

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, contemplado en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), la parte demandante formuló las siguientes pretensiones¹⁰:

- 4.1. Solicito que se declare la nulidad de los actos administrativos que identifiqué enseguida, por medio de los cuales la DIAN resolvió liquidar oficialmente el impuesto sobre las ventas (IVA) (sic) a cargo de Drummond por el Sexto Bimestre de 2015:
 - a. Liquidación Oficial de Revisión del impuesto sobre las ventas (IVA) No. 322412019900044 del 9 de diciembre de 2019, expedida por la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, División de Gestión de Liquidación, de la DIAN (Ver Anexo No. 3).
 - b. Resolución No. 9448 del 22 de diciembre de 2020, expedida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, mediante la cual resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la Liquidación Oficial de Revisión del impuesto sobre las ventas (IVA) No. 322412019900044 del 9 de diciembre de 2019. (Ver Anexo No. 4)
- 4.2. Solicito que a título de restablecimiento del derecho se declare en firme la liquidación privada del impuesto sobre las ventas correspondiente al sexto bimestre del año 2015, que consta en la Liquidación Oficial de Corrección del Impuesto sobre las Ventas 322412016001270 del 16 de diciembre de 2016.
- 4.3. Solicito que de resultar vencida la DIAN y puesto que este proceso se adelanta para proteger el interés particular de un contribuyente, sea condenada en las costas y agencias en derecho que se prueben en este proceso, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 188 del CPACA.

Al efecto, invocó la vulneración de los artículos 333 y 363 de la Constitución Política; 485, 488, 496, 509, 647, 730 numeral 4, y 742 numeral 4 del Estatuto Tributario; 264 de la Ley 223 de 1995; 197 de la Ley 1607 de 2012; 10, 11 y 22 del Decreto 2815 de 1974 y la sentencia del 22 de septiembre de 2000, Exp. 9975¹¹.

⁸ Se indica en la página 22 de la liquidación oficial de revisión que estos conceptos se rechazan por las mismas razones de las compras y servicios gravados a la tarifa general, así como de sus respectivos impuestos descontables.

⁹ Folio 1160, Caa.

¹⁰ Samai Tribunal, índices 2 y 11.

¹¹ Consejo de Estado, M.P. Julio Enrique Correa Restrepo.



Previo a explicar los conceptos de violación, DRUMMOND expuso que, como sucursal, su establecimiento se protocolizó en Colombia en octubre de 2014 y que su actividad económica era la producción y comercialización de hidrocarburos, pudiendo importar y exportar activos, tal como se registró en el RUT.

Relató que suscribió tres contratos de exploración y producción, de los cuales transcribió el objeto y las cláusulas referentes a las etapas de exploración, para la cual incurrió en costos y gastos por estudios de sísmica y geología, entre otros, que se registraron como cargos diferidos y cuyo IVA, según dictamen pericial del revisor fiscal, se llevó a la cuenta 2408 como débito en la respectiva oportunidad legal. Dijo que las NIIF permiten llevar al activo erogaciones asociadas a la exploración.

Comentó que el petróleo crudo solo puede usarse para fines de refinación si se vende en Colombia a las refinerías de Ecopetrol, o puede exportarse, siendo esta la destinación principal del producto, ya que Ecopetrol suple por completo la demanda interna de petróleo. Señaló que la venta de crudo está gravada con IVA, si tiene propósitos distintos a los de refinación y que, si la venta es de exportación o si es una venta local para propósitos diferentes al de refinación, siempre será gravada con IVA dando lugar a impuestos descontables.

Afirmó que la DIAN fundamentó sus actos en que, en la liquidación de IVA no proceden descontables cuando se trata de empresas en períodos improductivos o en etapa de exploración, en la medida en que, para tomarlos se requiere la generación de ingresos. Además, que la DIAN sostuvo que las erogaciones no generaban descontables porque en la etapa de exploración estas son una inversión.

1. Procedencia de impuestos descontables

Indicó que los impuestos descontables operan para cualquier empresa, aún en períodos preoperativos o de exploración y que uno es el momento para declarar el impuesto descontable y otro para prorratearlo, sin que sea indispensable la obtención de ingresos en ese mismo período pues, de requerirse ello, las empresas con ciclos de producción mayores a un bimestre o cuatrimestre perderían la posibilidad de registrarlos, en violación al principio de equidad tributaria.

Describió que la sucursal incurre en erogaciones en las áreas concesionadas para explotar yacimientos petroleros, lo cual generará ingresos exentos. Empero, considerando el ciclo de exploración y explotación, el momento en el que se incurre en costos y gastos no necesariamente es aquel en que se halle el crudo y se comercializa el producto.

Explicó que parte del IVA descontable se genera por desembolsos que son costo o gasto de exploración, tales como servicios de sísmica, topográficos, geoquímicos, geofísicos, perforaciones exploratorias y, en general, los relacionados con la evaluación de la viabilidad comercial de la extracción de petróleo, erogaciones que, según la técnica contable deben registrarse como cargos diferidos, sin que por esto se desvirtúe su naturaleza de costos o gastos.

Expuso que, una vez se incurre en un costo o gasto destinado a la futura realización de operaciones gravadas, hay lugar a registrar el impuesto descontable generado, y solo cuando la empresa inicie efectivamente sus operaciones hay lugar a realizar el prorrateo del artículo 490 del Estatuto Tributario. Añadió que los ingresos por



diferencia en cambio no son indicio de la realización de actividades, pues estos sólo reconocen un efecto contable.

Observó que cumplió todos los requisitos para tomar los impuestos descontables, ya que la totalidad de costos y gastos que los generaron se orientaron a la explotación de petróleo, bien gravado con IVA. Agregó que, ante la ausencia de operaciones, no había lugar a aplicar el prorrateo.

2. Violación por interpretación errónea del artículo 488 del Estatuto Tributario

Indicó que los costos y gastos de exploración constituyen erogaciones necesarias para el desarrollo de su actividad productora de renta, cuya deducibilidad está autorizada por las normas tributarias bajo el mecanismo de amortización de inversiones. Preciso que estos no incluyen la adquisición de activos fijos o intangibles, sino que se relaciona en su totalidad con la prestación de servicios de sísmica 2D, geología, digitalización de afloramientos, caracterización petrofísica y química, dataciones y procesamiento de datos, servicios de asesoría ambiental y legal, entre otros servicios accesorios, tal como acredita el dictamen pericial.

Enlistó los servicios asociados a los IVA registrados como descontables y explicó que estos se destinan a una operación gravada a la tarifa cero, esto es exenta, según dispone el Concepto Unificado de IVA 001 de 2003, dado que las operaciones de la etapa de exploración y los contratos contienen petróleo para exportación, según certificación de expertos geólogos.

Aclaró que las compañías productoras de crudo distintas a Ecopetrol deben exportar su producción, ya que no es posible vender el petróleo crudo en el mercado interno debido a la limitación en la capacidad de refinación y en la demanda, y a otras limitaciones regulatorias y que, sólo si la demanda de crudo para refinación nacional creciera, sería posible vender el crudo a la refinería de Cartagena de Ecopetrol, ubicada en Zona Franca, operación igualmente exenta. Afirmó que no existe incertidumbre sobre el tipo de ingreso que se obtendrá cuando se declare la comercialidad de los campos e inicie la etapa de explotación y desarrollo.

Dijo que, según su plan de negocios, el 100% del producto que obtenga será llevado al mercado internacional, cumpliendo de esa manera con la premisa de exportación y, por consiguiente, con la de realizar operaciones exentas de IVA.

Indicó que, aún en el caso hipotético en que no llegase a efectuar la exportación de crudo, se cumple plenamente con los requisitos para la procedencia de los impuestos descontables, porque lo único distinto es que, ante la no exportación, estaría imposibilitado para recuperar el saldo a favor generado por estos, pues no procedería la devolución.

Señaló que lo que resulta relevante no es la obtención de ingresos en la etapa de exploración, lo cual ocurrirá en la etapa de explotación, donde se determinará el monto susceptible de devolución, no afectando eso la naturaleza de las erogaciones (costo y gasto) que generaron el IVA descontable.

Agregó que, durante la etapa de exploración, necesariamente se acumula el IVA de costos y gastos que, por su naturaleza, deben ser registrados como un cargo diferido, el cual, al momento en que se obtenga ingresos cuando inicie la etapa de explotación, será objeto de diferenciación entre aquel IVA susceptible de ser solicitado en devolución y aquel que se registrará como costo o gasto.



3. Jurisprudencia del Consejo de Estado

Mencionó que existe un caso que fue analizado por el Consejo de Estado¹², con unos hechos similares al suyo y fallado a favor del demandante, en el cual la DIAN rechazó impuestos descontables originados en gastos de servicio de exploración sísmica, geología y geofísica de campo, por considerarlos inversiones amortizables, y porque el contribuyente estaba en período de exploración sin generar ingresos.

Acotó que, como los impuestos descontables deben estar asociados a costos y gastos que puedan ser deducibles en el impuesto sobre la renta, y para eso estos deben cumplir con el artículo 107 del Estatuto Tributario, la relación de causalidad de esos costos y gastos se predica respecto de la actividad productora de renta y no frente a la generación de ingresos, como lo indican los actos demandados.

Advirtió que los gastos de exploración eran necesarios y que la oportunidad del descuento no se supedita a las condiciones para amortizar las inversiones en materia de renta. Insistió en que el registro contable como cargo diferido no convierte las erogaciones en activos fijos o en inversiones, sino que continúan siendo costos y gastos amortizables cuando se generen ingresos. Describió la dinámica contable de los cargos diferidos y anotó que su descuento está registrado como débito en la cuenta 2408. Transcribió apartes del dictamen pericial.

Reprochó que la demandada inaplicara la sentencia invocada, so pretexto de que la discusión era de renta siendo que esa providencia era de IVA, e insistió en la similitud de esta con su caso, así como la reiteración de las consideraciones hechas por el Consejo de Estado en esa sentencia y reiteradas en otras posteriores.

4. Drummond ha sustentado su vocación de exportador desde su constitución

A partir de la escritura de constitución, el objeto social y las responsabilidades del RUT, defendió su calidad de exportador¹³, la cual se acredita con el mero registro, como mecanismo idóneo y suficiente para demostrar tal intención y calidad. Controvirtió que la demandada exigiera requisitos adicionales para acreditarse como exportador y que supusiera hechos que no han acontecido.

Presentó cifras que soportan el hecho de que la demanda interna para refinación ha sido satisfecha por Ecopetrol y que la producción de las demás productoras de petróleo se destina a la exportación, casi que, en forma obligada, por lo cual es claro que siempre operará como exportador de crudo, por razones comerciales, económicas y regulatorias, de forma que la DIAN no podía suponer que vendería en el mercado interno.

Agregó habría un trato desigual para dos empresas dedicadas a la exploración y producción de hidrocarburos, donde una encuentra rápidamente los hidrocarburos, teniendo derecho al descuento, pero la otra tarda años en hacerlo, no pudiendo acceder a él. Citó el Concepto Unificado de IVA y recalcó que la futura exportación del petróleo sustenta los descuentos, lo cual ocurriría aun sin exportación.

¹² Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia 22 de septiembre de 2000. Exp. 9975. M.P. Julio Enrique Correa Restrepo. Reiterada en Sentencias del 1 de junio de 2001. Exp. 12081. M.P. María Inés Ortiz Barbosa; del 1 de marzo de 2002. Exp. 12452. M.P. Juan Ángel Palacio Hincapié, del 9 de septiembre de 2004. Exp. 14112. M.P. María Inés Ortiz Barbosa, del 9 de diciembre de 2004. Exp. 14221. M.P. Ligia López Díaz, del 29 de septiembre de 2000, Exp. 9976, M.P. Julio E. Correa Restrepo; del 3 de noviembre de 2000, Exp. 9978, M.P. Daniel Manrique Guzmán.

¹³ Al respecto citó las sentencias del 28 de junio de 2010, exp. 16958, M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas y del 24 de septiembre de 1999, exp. 9483 del Consejo de Estado, Concepto DIAN 048129 de 2013.



5. Violación por falta de aplicación de la doctrina de la DIAN

A partir del artículo 264 de la Ley 223 de 1995, estableció que la DIAN inaplicó su propio Concepto 98922 de 2011, aplicable a su caso por ser exportador, por haber incurrido en costos y gastos deducibles en renta, que originaron los descuentos, pudiendo imputar el saldo a favor generado por estos o pedirlo posteriormente en devolución y/o compensación, cuando se generen ingresos.

6. Violación por falta de aplicación de los artículos 496 y 509 del Estatuto Tributario y de los artículos 10, 11 y 22 del Decreto 2815 de 1974

Mencionó que presentó la declaración de IVA correspondiente al bimestre en discusión, incluyendo los descuentos contabilizados en ese periodo, y efectuó los registros conforme a la normativa, tal como se consignó en el dictamen pericial.

Expuso que su contabilidad prueba que los impuestos descuentos que fueron declarados en el periodo discutido también habían sido contabilizados en el bimestre correspondiente, por lo que el descuento coincide con el periodo de la contabilización. Sostuvo que tiene su contabilidad en orden, pues el saldo acumulado de los débitos en la cuenta corriente de IVA coincide con los saldos a favor que la demandante ha venido declarando y acumulando periodo a periodo, mientras aún se mantiene en fase exploratoria.

7. Violación por falta de aplicación del artículo 485 del Estatuto Tributario

Explicó que las normas no establecen plazo alguno para la generación del ingreso asociado con los impuestos descuentos y no se estipula la expiración de saldos a favor en función del tiempo transcurrido entre el momento en el que se incurrió en el IVA y la generación de ventas. Acotó que cuanto más tiempo pase, más pierde el contribuyente, lo cual se reconoció en el artículo 190 de la Ley 1819 de 2016.

8. Violación por falta de aplicación del numeral 4 del artículo 730 y del numeral 4 del artículo 742 del Estatuto Tributario

Afirmó que el ordenamiento legal no exige que, para efecto de los contratos de exploración y explotación de hidrocarburos, o para el inicio de la etapa exploratoria de estos, se cuente con reservas probadas y mucho menos se debe probar la calidad o cantidad del hidrocarburo que se planea explotar, contrario a lo dicho por la Administración, cuyos actos están falsamente motivados.

Transcribió el objeto y obligaciones de los contratos para insistir en que debió realizar inversiones destinadas a la exploración del crudo y que cada acuerdo tiene un programa exploratorio. Complementó que, en cada acuerdo, es expreso el derecho a explorar y producir/explotar los hidrocarburos que se encuentren en el área contratada, de lo cual dan cuenta los programas exploratorios y las obligaciones de inversión con el Estado colombiano. Concluyó que existe un derecho consolidado en favor del contratista para el desarrollo de esas actividades.

9. Violación por aplicación indebida del artículo 647 del Estatuto Tributario

Adujo que imponer la sanción de inexactitud antes de que se pudiera solicitar en devolución y/o compensación los saldos a favor viola el principio de lesividad, dado que no se le ha hecho daño al fisco. Señaló que no se configuró el hecho sancionable y que no se valoró su conducta; sostuvo que tenía una expectativa



razonable y justificada de registrar los impuestos descontables y declarar los saldos a favor de IVA, conforme con la normativa, jurisprudencia y doctrina vigentes.

Afirmó que se configuró una diferencia de criterios y que no se incurrió en una conducta fraudulenta o dolosa y que la demandada debió demostrar la responsabilidad subjetiva para poder proceder a imponer la sanción.

Oposición de la demanda

La DIAN contravirtió las pretensiones de la demanda y su reforma¹⁴. Hizo referencia al objeto social de DRUMMOND y a tres contratos que esta suscribió. Describió las etapas *upstream* y *downstream* de la extracción de petróleo y reconoció que las erogaciones en las que incurrió la demandante se dieron en el marco de la primera etapa del ciclo de producción, para la exploración sísmica. Dijo que, según la Unidad de Planeación Minero Energética (UPME), para tener certidumbre de la existencia de petróleo, debe acudir a la perforación del pozo, ya que no siempre se encuentra el hidrocarburo.

Reconoció que, a partir de los artículos 142 y 143 del Estatuto Tributario, las inversiones amortizables de que tratan dichas normas no incluyen las realizadas en activos fijos tangibles, dado que las primeras comprenden las expensas por concepto de una variada serie de servicios (geología y geofísica, perforación, lodos, perfilajes eléctricos, pesca, cañoneo, etc.) y de ciertos activos.

Explicó que DRUMMOND incurrió en erogaciones en la etapa de exploración, sin que ello implicara que ellas no tuvieran o pudieran tener relación directa con la adquisición o descubrimiento de reservas de petróleo, específicas e identificables. Adujo que con la exploración sísmica se genera una expectativa de percepción de ingresos y que tiene relación con el descubrimiento de las reservas de petróleo. Señaló que las erogaciones en la fase de exploración no se solicitan como costo, ya que los ingresos se obtienen solo hasta que se produce la venta de petróleo.

Indicó que se comprobó que no tuvo operaciones gravadas, exentas y/o excluidas, para establecer los impuestos descontables y que, ante la inexistencia de operaciones, se posterga la posibilidad de llevar descontables al período en que ocurran. Descartó la falsa motivación e insistió que no tuvo ingresos en el período.

La contestación a la reforma a la demanda añadió que no se discute el registro contable de los cargos diferidos, sino que el IVA no puede llevarse como descontable al no realizarse operaciones de las que se ignora si serán exentas o no causarán IVA y que, a partir del concepto de los servicios y las facturas, los costos y gastos de la etapa de exploración debían registrarse como mayor valor de la inversión.

En cuanto a la sentencia invocada por el demandante, señaló que no era aplicable, dado que en esta se debatió si una inversión constituía costo o deducción para el impuesto sobre la renta y sobre la inaplicación de su propio concepto, alegó que este no opera, pues no es cierto que por el solo hecho de registrarse en el RUT como exportador esto sea suficiente, debiendo darse prevalencia a la sustancia sobre la forma, esto es, exigiendo que se realice materialmente una exportación.

Agregó que, sobre las pruebas aportadas por la demandante, no se explicó su pertinencia, conducencia y utilidad, ni demuestran los hechos que pretenden

¹⁴ Samai Tribunal, índices 10 y 17.



acreditar. Se opuso al dictamen pericial por ser impertinente, inconducente e inútil y puso en duda la imparcialidad del perito. Agregó que el dictamen no presenta un análisis novedoso, sino que hace un recuento de lo sucedido en la investigación y no esclarece si los costos y gastos y el IVA pagado en los mismos eran mayor valor de la inversión o se registraban como IVA descontable.

Dijo la sanción por inexactitud debía imponerse, dado que se incluyeron descontables improcedentes, y solicitó condenar en costas al demandante.

Sentencia apelada

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B decretó la nulidad de los actos, y a título de restablecimiento del derecho declaró la firmeza de la declaración, con fundamento en las siguientes consideraciones¹⁵.

Conceptualizó los cargos diferidos, incluido su tratamiento contable, y dijo que las erogaciones necesarias para la exploración y explotación de hidrocarburos deben registrarse y declararse como tales, de manera que los costos y gastos asociados disminuyen el valor del activo susceptible de amortización.

Aclaró que, tratándose de la industria de hidrocarburos, las inversiones en la etapa de exploración y explotación se contabilizan como un diferido, hasta que el agente comience a percibir la utilidad perseguida o determine la infructuosidad de la empresa económica, sin que por ello se desconozca la naturaleza de costo o gasto de estas, porque, en virtud del principio de asociación, el contribuyente no podría imputar la totalidad de esas erogaciones a períodos que no generaron beneficios.

Encontró que DRUMMOND se registró en el RUT como exportador, que los contratos suscritos se encontraban en etapa inicial de exploración y de consultas a las comunidades y que en la contabilidad de la demandante se reportó servicios recibidos de terceros relacionados con las actividades de exploración y de evaluación de la viabilidad comercial de la extracción de petróleo. Acotó que la demandada no encontró inconsistencias entre las facturas y los registros contables.

Explicó las actividades que se pueden realizar en la fase de exploración y que los servicios adquiridos por DRUMMOND correspondían a sísmica, geofísica, análisis de sedimentos, apoyo en elaboración de declaraciones de importación y comisiones fiduciarias, los cuales fueron registrados como diferidos, dando aplicación correcta a la dinámica contable.

Así, desestimó el rechazo del IVA descontable, puesto que los bienes y servicios adquiridos por la demandante son costo o gasto para desarrollar su actividad económica, solo que su tratamiento contable es el de un diferido, sin que sea viable exigir la existencia de un ingreso asociado a este.

Complementó que no podía exigírsele a la demandante que realizara una exportación en ese período, lo cual era imposible si se tiene en cuenta que en ese momento se estaba desarrollando la exploración, en busca de yacimientos de hidrocarburos, lo cual significa estar en una etapa previa a la comercialización de este. Situación diferente se presenta en el evento en que la demandante solicite la devolución del saldo a favor generado.

No condenó en costas al no encontrarlas acreditadas en el expediente.

¹⁵ Samai Tribunal, índice 36.



Recurso de apelación

La **demandada** apeló la decisión de primera instancia¹⁶. Se refirió al objeto social de DRUMMOND y a los contratos suscritos e insistió en que en el período fiscalizado no generó ingresos, y, por tanto, no tenía derecho a los descuentos, además de que no había allegado prueba pertinente y conducente de su calidad de exportador.

Resaltó que como en 2015 los campos se encontraban en una etapa de exploración, DRUMMOND no tenía certeza de la naturaleza de los ingresos a obtener, pues podía comercializar el crudo como excluido o realizar exportaciones, y que no resulta procedente solicitar impuestos descuentos con base en meras probabilidades, sino que es necesario realizar una actividad material de exportación efectiva.

Mencionó que, bajo el artículo 142 del Estatuto Tributario, el IVA debía registrarse como mayor valor del activo, y reiteró que no existía certeza de la producción de ingresos exentos, por lo que debía darse prevalencia al principio de esencia sobre forma. Agregó que, según el artículo 490 del Estatuto Tributario, la inexistencia de operaciones posterga el cómputo de impuestos descuentos, y resaltó nuevamente que, en el 6° bimestre del año gravable 2015, la demandante no tuvo operaciones que le generaran ingresos ni gravados, ni exentos, ni excluidos.

Estimó procedente la sanción por inexactitud, dado que se registraron descuentos no procedentes.

Oposición al recurso de apelación

La **demandante** guardó silencio.

Concepto del Ministerio Público

El Ministerio Público no se pronunció.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1. Problema jurídico

Corresponde a la Sección resolver los cargos de apelación formulados por la demandada frente a la sentencia de primera instancia que declaró la nulidad de los actos que modificaron la declaración del IVA del sexto bimestre del año gravable 2015. En particular, se decidirá si: i) procedía el descuento de los IVA registrados por la demandante y asociados a servicios para la fase de exploración de hidrocarburos y ii) era viable imponer la sanción por inexactitud.

2. Análisis del caso concreto

2.1. Procedencia de los impuestos descuentos

Para decidir, sea lo primero precisar que no son hechos discutidos entre las partes que, para el 6° bimestre de 2015, DRUMMOND solo obtuvo ingresos por diferencia en cambio, que los servicios que originaron el IVA pagado que esta se llevó como descuento se utilizaron en la fase exploratoria de los hidrocarburos, ni tampoco que fueron registrados contablemente como cargos diferidos y podían computarse

¹⁶ Samai Tribunal, índice 39.



como costo o gasto en el impuesto sobre la renta. En efecto, sobre este último aspecto, la resolución que resolvió el recurso de reconsideración reconoció que:

«(...) se precisó en su momento y ahora con ocasión del presente acto administrativo que el fundamento legal para desconocer las compras nacionales de servicios gravados a la tarifa general está contenido en los artículos 483, 488 y 490 del ET. Esto, pues no existen ingresos u operaciones gravadas que den origen al IVA generado y a su vez obtener el beneficio de llevar el IVA descontable, pues aún no se ha materializado o desarrollado la actividad objeto de dichas inversiones¹⁷.

(...) no se discute si la inversión constituye costo o gasto para la contribuyente. Lo que acá se cuestiona y rechaza es que la recurrente no pudo demostrar que existía un ingreso asociado a la erogación realizada¹⁸ (...).»

Y, en la contestación de la demanda y de su reforma, la DIAN también señaló que «la discusión en este proceso es que el demandante llevó los costos y gastos como IVA descontable, siendo que todavía no realiza operaciones de venta por lo cual no genera ingresos, y por lo mismo no realiza los hechos que dan lugar al IVA descontable» y aclaró que la sentencia del Consejo de Estado alegada por el demandante 9975 de 2000 no es aplicable al caso porque allí se analizó si la inversión realizada constituye un costo o deducción y se adujeron como disposiciones violadas los artículos 60, 142 y 488 del Estatuto Tributario, mientras que aquí se discute si el IVA pagado por los servicios de sísmica 2D, geología, entre otros, son descontables bajo los artículos 483 y 490 del referido estatuto.

Así, las referencias de la apelante al artículo 142 del Estatuto Tributario y al hecho de que las inversiones eran un mayor valor del activo no han de considerarse, en la medida en que en sede administrativa ella misma aceptó que las erogaciones podían constituir costo o gasto. Con todo, es de precisar que el hecho de que cierto tipo de erogaciones se catalogue como una inversión a la cual debe dársele el tratamiento de cargo diferido que se amortiza gradualmente -por expresa disposición de la normativa contable y del artículo 142 del Estatuto Tributario-, no desnaturaliza su esencia de costo o gasto deducible, tal como lo ha reconocido la Sección¹⁹ y, por ende, el IVA asociado a los servicios no constituye un mayor valor del activo.

Aclarado lo anterior, se encuentra que lo que se discute en este caso es si, ante la inexistencia de operaciones y de ingresos en el sexto bimestre del año 2015, la demandante podía llevar a su declaración, como impuesto descontable, el IVA pagado en la adquisición de servicios para la etapa de exploración.

Para decidir, la Sección reiterará lo concluido en sentencia 29394 del 21 de mayo de 2026²⁰, que resolvió un conflicto entre las mismas partes y por el mismo concepto, para el IVA correspondiente al bimestre 3 de 2015, en la cual precisó:

(...) aún si los gastos son necesarios, proporcionales y tienen relación de causalidad, lo determinante en materia de impuestos descontables es que las erogaciones en las cuales se pagó el impuesto sean directamente atribuibles a una operación gravada con IVA

Dicho esto, sobre el momento en el cual se puede llevar el impuesto pagado como descontable, se pone de presente que es el artículo 496 del Estatuto Tributario²¹ (vigente para la época de los hechos) el que regula la oportunidad para contabilizar y solicitar estos en las respectivas declaraciones de IVA, señalando que cuando se trate de responsables que tienen

¹⁷ Página 14 del acto administrativo.

¹⁸ Página 15 del acto administrativo.

¹⁹ Véase pie de página 12.

²⁰ Exp. 29394, M.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

²¹ Modificado por el artículo 194 de la Ley 1819 de 2016.



periodicidad bimestral, los descuentos solo pueden contabilizarse en el período correspondiente a su causación o en uno de los dos períodos bimestrales siguientes y solicitarse en la declaración cuando se haya contabilizado.

Así mismo, al hacer una lectura conjunta de los artículos 488 y 496 *ibidem* es posible concluir que, sin perjuicio de que existan requisitos sustanciales para el reconocimiento de los impuestos descontables, no hay una limitación en estos u otros artículos del Estatuto Tributario en el sentido de que, para reconocer el IVA pagado como descontable, la operación gravada a la cual se destina el costo o gasto que originó el IVA, deba ocurrir en el mismo período en que se registra el descontable.

Lo anterior es coherente con el ciclo operativo de las actividades comerciales, en donde la adquisición de bienes y servicios que puede derivar en la ejecución de operaciones gravadas no necesariamente se da de manera inmediata. (..) es claro que la destinación de la compra a la operación gravada no necesariamente debe ocurrir en el mismo período para que se pueda reconocer el impuesto descontable.

Ello es relevante frente a actividades relacionadas con la exploración y explotación de hidrocarburos, en donde, por su propia naturaleza, la fase previa a la explotación y comercialización es de viabilidad o prefactibilidad para determinar si hay lugar al hallazgo de las materias que serán objeto de venta y en la cual se incurre en erogaciones que indispensables para los fines del negocio o actividad y que, bajo la técnica contable, se registran como activos diferidos, para ser amortizados en años posteriores, los cuales aparejan a su vez el IVA pagado que se origina en operaciones de adquisición gravadas. No obstante, no es posible, en ese mismo periodo gravable o incluso en los inmediatamente siguientes, destinar a una operación de venta o servicios gravada, dada la dinámica propia del negocio.

Con todo, ello no implica que no deba acreditarse la destinación de la erogación que genera el descontable a la operación gravada y el cómputo de esta como costo o gasto, pues estos aspectos deben ser demostrados por el contribuyente o responsable, en virtud del principio de la carga de la prueba de que trata el artículo 167 del Código General del Proceso, porque los descuentos son un factor que éste invoca a su favor²². Empero, dicho ejercicio probatorio no debe ocurrir necesariamente en el período en que se registra el descontable, pues el ingreso puede obtenerse en períodos posteriores.

Aunado a lo expuesto, la DIAN afirma que la demandante no demostró su calidad de exportador, (...) Resáltese que el argumento anterior tampoco resulta suficiente para sustentar el rechazo de los impuestos descontables, en la medida en que la demandante explicó y soportó la razón por la cual el crudo que eventualmente encontraría en los campos que ella exploraba tenía vocación de exportación, como lo aceptó el tribunal; esto por motivos regulatorios, nada de lo cual fue desvirtuado por la demandada en ninguna de las etapas del debate.

En el presente caso, se observa que, los argumentos que motivaron los actos demandados se dieron en el sentido de que: i) DRUMMOND no obtuvo ingresos en el período, ii) para ese momento, no le era posible a esta establecer si las operaciones que iba a realizar en el futuro serían gravadas, exentas o excluidas y iii) se cuestiona su calidad de exportador, porque en el período fiscalizado esta no realizó exportaciones efectivas.

Así, se observa que los supuestos del caso analizado en la sentencia citada y el actual presentan identidad, lo cual resulta suficiente para declarar la nulidad de los actos administrativos demandados.

En todo caso, la Sección se permite indicar que, no es cierto que la demandante no hubiese allegado prueba pertinente y conducente de su calidad de exportador. Obsérvese que, DRUMMOND si explicó y presentó pruebas que soportan las razones que la limitan para vender el crudo en el mercado colombiano, las cuales no fueron

²² Sentencia del 8 de marzo de 2019, exp. 21295, M.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.



directamente controvertidas por la DIAN, además de que esta tampoco aportó otras piezas procesales que llevaran a conclusiones diferentes.

Con base en lo explicado líneas arriba, en cuanto a que la operación de destino puede ocurrir con posterioridad a la que genera el IVA descontable, no es dable exigirle a un contribuyente que pruebe su calidad de exportador (operación exenta) a través de la ejecución de actividades en el mismo período en el que contabilizó y declaró los descontables, como lo hizo la Administración.

En consecuencia, no se accede a los reparos de la apelación.

2.2. Sanción por inexactitud

Considerando que no se accedió a los reparos de la apelación y, que, por el contrario, se reconoce la procedencia del impuesto descontable, también se niega el cargo presentado por la demandada en el sentido de que procede la sanción por inexactitud, en tanto no se verifica ninguna de las infracciones susceptibles de la sanción prevista en el artículo 647 del Estatuto Tributario.

3. Costas

No habrá pronunciamiento frente a la decisión de no condenar en costas primera instancia, dado que no se apeló la decisión del tribunal en el sentido de no imponerlas.

En cuanto a la condena en costas en esta instancia, y como se confirmó en su totalidad la sentencia de primera instancia, de conformidad con lo previsto en el numeral 1 del artículo 365 del Código General del Proceso, aplicable por remisión expresa del artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, y conforme al acuerdo PCSJA-12355 del 28 de noviembre de 2025, se tasan las agencias en derecho en un (1) SMMLV. Por tanto, se ordenará al tribunal tramitar el respectivo incidente de liquidación, conforme a las reglas consagradas en el artículo 366 del Código General del Proceso.

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

1. **CONFIRMAR** la sentencia del 11 de julio de 2024 proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B.
2. **CONDENAR** en costas en segunda instancia a la demandada. En consecuencia, ordenar al tribunal que dé el trámite al respectivo incidente conforme con lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

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

Cúmplase.



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

(Firmado electrónicamente)
LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO
Presidente

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN

(Firmado electrónicamente)
CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ

Este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>