



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

**CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN**

Bogotá D.C., diecinueve (19) de junio de dos mil veinticinco (2025)

**Referencia:** Nulidad y restablecimiento del derecho  
**Radicación:** 25000-23-37-000-2019-00041-01 (26687)  
**Demandante:** Nikoil Energy Corp. Sucursal Colombia  
**Demandado:** DIAN

**Temas:** Efectos de sentencia de nulidad. Artículo 3.º del Decreto 1766 de 2004.

**SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide los recursos de apelación<sup>1</sup> interpuestos por las partes contra la sentencia del 21 de abril de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que resolvió (índice 25):

Primero: Declarar la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412017000031 del 14 de agosto de 2017, que modificó la declaración privada del impuesto sobre la renta presentada por la demandante por el año 2011; y de la Resolución No. 992232018000080 del 16 de agosto de 2018, confirmatoria del acto anterior.

Segundo: Como consecuencia de lo anterior, a título de restablecimiento del derecho, declarar que la actora no está obligada a pagar la sanción por disminución o rechazo de pérdidas fiscales.

Tercero: Negar las demás pretensiones de la demanda.

**ANTECEDENTES**

**Actuación administrativa**

Con la Liquidación Oficial de Revisión 312412017000031, del 14 de agosto de 2017 (ff. 319 a 336 caa)<sup>2</sup>, la demandada modificó la declaración del impuesto sobre la renta que presentó la actora por el año gravable 2011, en el sentido de incrementar los ingresos brutos no operacionales a causa del reintegro de la deducción por inversión en activos fijos reales productivos, derivado de haber declarado infructuosos unos pozos petroleros, por lo que, a su vez, rechazó la pérdida líquida autoliquidada y sancionó por inexactitud y por rechazo de pérdidas, decisiones confirmadas por la Resolución 992232018000080, del 16 de agosto de 2018 (ff. 411 a 429 caa).

**Demanda**

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), la actora formuló las siguientes pretensiones (ff. 4):

<sup>1</sup> El expediente entró al despacho sustanciador el 17 de junio de 2022 (índice 3. Esta y las demás menciones de «índices» aluden al historial de actuaciones registradas en el repositorio informático Samai).

<sup>2</sup> El cuaderno de antecedentes administrativos se aportó por la demandada en los documentos digitales contenido en el índice 9.



1. Que se declare la nulidad total de la Liquidación Oficial de Revisión 312412017000031, del 14 de agosto de 2017.
2. Que se declare la nulidad total de la Resolución 992232018000080, del 16 de agosto de 2018.
3. Que a título de restablecimiento del derecho se reconozca la firmeza de la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2011.
4. Que como consecuencia de la declaratoria de nulidad de los actos administrativos demandados, se condene en costas y agencias en derecho a la parte demandada.

A los anteriores efectos, invocó como normas vulneradas los artículos 29 constitucional; 143, 158-3, 562, 708, 711, 714 y 730 del ET (Estatuto Tributario); 137 y 138 del CPACA; 3.º del Decreto 1766 del 2004; 51 del Decreto 4048 de 2008; y las Resoluciones 7 y 9 de 2008, 7234 y 181495 de 2009 y 76 de 2016, bajo el siguiente concepto de violación (ff. 10 a 35 vto. y 290 vto. a 299):

Sostuvo que, debido a que había perdido la calidad de Gran Contribuyente, la Dirección Seccional de Impuestos de los Grandes Contribuyentes carecía de competencia para proferir los actos acusados, razón por la cual estos estaban viciados de nulidad. También alegó que se violó la regla de correspondencia y sus derechos al debido proceso y a la defensa, toda vez que la liquidación oficial de revisión se basó en hechos y argumentos distintos a los expuestos en el acto previo.

Relató que en el 2002 suscribió con Ecopetrol el «*Contrato de Asociación Cóndor*» para la exploración y explotación de hidrocarburos que recayó sobre el «*Bloque Cóndor*», conformado por tres campos integrados por cinco pozos cada uno. Explicó que dos campos fueron devueltos por improductivos y, para el 2010, solo conservaba el 50% del área contratada que mantuvo como activo fijo real productivo al cierre del año fiscal 2011. Señaló que reintegró como renta líquida la deducción por inversión en activos fijos reales productivos correspondiente a los pozos improductivos que devolvió, por lo que resultaba improcedente la adición de ingresos determinada en los actos acusados al desconocer los pozos que sí conservó como parte de su actividad productiva durante su vida útil. Por otra parte, afirmó que la liquidación oficial de revisión contenía un error aritmético al incluir un monto indebido de \$11.810.000 a los ingresos, lo cual derivó en un mayor impuesto a su cargo improcedente.

Finalmente, se opuso a las sanciones por inexactitud y por rechazo de pérdidas, para lo cual argumentó que no incurrió en las conductas infractoras y que, en caso de haberse configurado, estas obedecerían a un error en la apreciación de las normas aplicables.

### **Contestación de la demanda**

La demandada se opuso a las pretensiones del extremo activo de la litis (ff. 251 a 271 y 381 a 386). Sostuvo que la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes sí era competente para expedir los actos demandados, dado que la actora ostentaba dicha calificación al momento de presentar la declaración objeto de revisión. Asimismo, negó la vulneración de la regla de correspondencia y de las garantías constitucionales invocadas, al considerar que la liquidación oficial de revisión se basó en los mismos hechos señalados en el acto preparatorio, aunque con un sustento jurídico más desarrollado para justificar la glosa.

Adujo que era procedente la adición de ingresos por el valor de la deducción por inversión en activos fijos reales productivos correspondiente a los pozos que fueron declarados infructuosos, toda vez que estos no cumplieron con la condición de ser activos productivos, en la medida en que no participaron de manera directa y permanente en la

actividad generadora de renta. En consecuencia, dado que la actora se tomó dicha inversión como deducible conforme al artículo 158-3 del ET (vigente para la época de los hechos), debía reintegrar el beneficio tributario, según lo dispuesto en el último inciso del artículo 3.º del Decreto 1766 de 2004.

Por último, sostuvo que eran procedentes las sanciones por inexactitud y por rechazo de pérdidas impuestas, porque la actora omitió declarar la totalidad de los ingresos por la recuperación de la deducción especial correspondiente a los pozos declarados infructuosos para el periodo gravable de la litis, lo que conllevó un mayor impuesto a su cargo y el rechazo de la pérdida autoliquidada.

### **Sentencia apelada**

El tribunal accedió parcialmente a las pretensiones de la actora sin condenarla en costas (índice 25). Juzgó que la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes era competente para proferir los actos administrativos en el *sub examine*, toda vez que, durante el periodo objeto de revisión, la demandante ostentaba esa calificación. Además, concluyó que los actos demandados respetaron la regla de correspondencia, así como el debido proceso y el derecho de defensa de la actora, en la medida que la liquidación oficial de revisión se fundamentó en la misma glosa propuesta planteada en el requerimiento especial; es decir, la adición de ingresos no operacionales por el reintegro de la deducción por inversión en activos fijos reales productivos correspondiente a los pozos que fueron declarados infructuosos en el periodo revisado.

Consideró procedente la adición de ingresos no operacionales, dado que la demandante no demostró que, para el año 2011, los activos que originaron la deducción especial se encontraban incorporados al desarrollo de su actividad económica. Por el contrario, estaba acreditado que los pozos que dieron lugar al beneficio tributario fueron declarados infructuosos antes de cumplirse el plazo para la amortización de la inversión. En consecuencia, para dicho año debía reintegrarse el beneficio tributario, conforme a lo previsto en el último inciso del artículo 3.º del Decreto 1766 de 2004.

Avaló la sanción por inexactitud impuesta, pero anuló la sanción por rechazo de pérdidas, al constatar que, con la modificación de la declaración revisada, no solo se eliminó la pérdida declarada por la actora, sino que se generó un mayor impuesto a su cargo. Por consiguiente, la conducta sancionable se concretó únicamente como inexactitud.

### **Recursos de apelación**

Ambas partes apelaron la decisión del *a quo*.

La actora (índice 29) insistió en que la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes carecía de competencia para proferir los actos demandados, por cuanto, para la fecha en que fueron expedidos, ya no ostentaba dicha calificación. En consecuencia, alegó que la autoridad competente para modificar sus declaraciones tributarias era la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá. También reiteró la vulneración de la regla de correspondencia y las garantías constitucionales al debido proceso y a la defensa, al considerar que la liquidación oficial de revisión se fundamentó en un hecho no contemplado en el requerimiento especial. Se opuso a la adición de ingresos no operacionales, argumentando que no estaba obligada a reintegrar la totalidad de la deducción especial por inversión en activos fijos reales productivos, dado que uno de los pozos que dio lugar al beneficio continuó incorporado al desarrollo de su actividad económica hasta el término de su vida útil. Por ende, debatió la sanción por inexactitud, al considerar que no incurrió en la conducta sancionable.



La demandada (índice 28) defendió la procedencia de la sanción por rechazo de pérdidas, al considerar que se configuró la conducta infractora prevista en el artículo 647-1 del ET.

### **Pronunciamientos sobre los recursos**

Las partes y el ministerio público guardaron silencio.

## **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

### **Problema jurídico**

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados, atendiendo a los cargos de apelación formulados por las partes contra la sentencia del *a quo*. Corresponde, por tanto, establecer si la actora debía incluir en la base gravable del impuesto sobre la renta del periodo 2011 ingresos brutos no operacionales a causa del reintegro de la deducción por inversión en activos fijos reales productivos, derivado de haber declarado infructuosos unos de los pozos petroleros en los que se materializó la inversión. Sin embargo, antes de abordar esas cuestiones, la Sala examinará el efecto que tuvo sobre los actos demandados, la nulidad del último inciso del artículo 3.º del Decreto 1766 de 2004, declarada por esta Sección en sentencia del 25 de enero de 2024 (exp. 26739, CP: Milton Chaves García).

### **Caso concreto**

2- Al respecto, se tiene que, conforme al criterio de decisión consolidado de la Sección, la anulación de los actos administrativos generales proyecta inmediatamente sus efectos sobre las situaciones jurídicas no consolidadas que tuvieran origen en los actos generales anulados. En ese sentido, pueden citarse las sentencias del 30 de septiembre de 2021 (exp. 25065, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello), del 22 de abril de 2021 (exp. 24853, CP: Milton Chaves García), del 03 de diciembre de 2020 y del 06 de agosto de 2020 (exps. 23145 y 22384, CP: Julio Roberto Piza), del 23 de julio de 2009 (exp. 16404, CP: Hugo Fernando Bastidas), del 11 de marzo de 2010 (exp. 17617, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia), del 03 de marzo y el 16 de junio de 2011 y del 31 de mayo de 2012 (exps. 17741, 17922 y 18227, CP: William Giraldo Giraldo), entre otras. Acatando esos precedentes, la Sala dictará sentencia en el presente caso.

Bajo el criterio de decisión que en esta oportunidad se reitera, la nulidad de los actos administrativos de carácter general no afecta las situaciones jurídicas consolidadas, es decir, aquellas sobre las cuales ya no es posible plantear controversias ni ante la Administración ni ante la jurisdicción. Por el contrario, las situaciones jurídicas no consolidadas, ya sea porque no han sido debatidas o porque se encuentran en litigio, sí se ven afectadas por la anulación del acto en que se sustentan, desde el mismo momento en que éste es declarado nulo. Así, en los términos establecidos por el ordinal 2.º del artículo 91 del CPACA, la anulación de los actos administrativos generales en los que se sustenta la expedición de la liquidación oficial de revisión, que aún sea susceptible de discusión, genera el decaimiento del acto de liquidación oficial.

3- En el caso, mediante sentencia del 25 de enero de 2024 (exp. 26739, CP: Milton Chaves García)<sup>3</sup>, la Sección declaró la nulidad del último inciso del artículo 3.º del Decreto 1766 de 2004, disposición que establecía el mecanismo jurídico para reintegrar la deducción especial por inversión en activos fijos reales productivos, regulada en el

<sup>3</sup> El consejero de Estado, Wilson Ramos Girón, se apartó de la decisión que en esa providencia adoptó mayoritariamente la Sala, razón por la cual presentó salvamento de voto.

artículo 158-3 del ET (vigente para la época de los hechos), en los eventos en que el bien que originó el beneficio tributario dejara de utilizarse en la actividad productora de renta o fuera enajenado antes del vencimiento del término de depreciación o amortización del bien. En particular, el inciso anulado disponía que el contribuyente debía incorporar el valor proporcional de la deducción solicitada como *«renta líquida gravable en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del periodo fiscal en que ello ocurra, teniendo en cuenta la vida útil pendiente de depreciar o amortizar, según la naturaleza del bien»*.

Considerando que esta disposición constituía el sustento jurídico de los actos demandados, el juicio de legalidad que ahora ocupa la atención de la Sala debe atender a lo resuelto en la referida sentencia. Así, la declaratoria de nulidad del inciso en cuestión implica el decaimiento de los actos administrativos mediante los cuales se modificó la liquidación del impuesto sobre la renta de la actora, como se evidencia a continuación:

(i) La actora presentó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2011 el 18 de abril de 2012 (f. 4 caa), en la que determinó *«ingresos brutos no operacionales»* por \$15.968.700.000, de los cuales \$4.440.354.565 correspondieron a recuperaciones de depreciación (f. 65 caa) como *«restitución deducción especial Pozo Cóndor I»* (f. 63 caa), con fundamento en el último inciso del artículo 3.º del Decreto 1766 de 2004, que preveía el reintegro de la deducción especial en los casos que el contribuyente dejara de utilizar el activo que originó el beneficio en su actividad productiva antes del vencimiento del plazo de depreciación o amortización.

(ii) Invocando esa misma disposición, mediante la Liquidación Oficial de Revisión 312412017000031, del 14 de agosto de 2017 (ff. 319 a 336 caa), la Administración modificó la declaración de renta incrementando los *«ingresos brutos no operacionales»*, porque consideró que la demandante debía reintegrar el monto total de la deducción por inversión en activos fijos reales productivos autoliquidada en los periodos gravables 2008 a 2010, por cuanto declaró la improductividad del total de pozos que originaron la deducción especial (f. 331 vto. caa). Esa decisión fue confirmada mediante la Resolución 992232018000080, del 16 de agosto de 2018 (ff. 411 a 429 caa), al decidir el recurso de reconsideración. En esta oportunidad, la demandada reiteró que *«por razón de lo previsto en el inciso final del artículo 3.º del Decreto 1766 de 2004 que obligaba al contribuyente a registrar ingresos por recuperación de deducción que omitió ... se confirma la adición de ingresos brutos no operacionales por la suma de \$15.052.828.000 que se debieron incluir en la declaración del impuesto de renta del año gravable 2011»* (f. 424 vto. caa).

(iii) El 21 de enero de 2019, la actora ejerció el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho contra los actos demandados (ff. 1 a 39), siendo resuelto en primera instancia el 21 de abril de 2022, por medio del fallo proferido por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B (índice 25).

(iv) Estando el proceso al despacho para fallo de segunda instancia, el 25 de enero de 2024, la Sección declaró la nulidad del último inciso del artículo 3.º del Decreto 1766 de 2004, disposición que sirvió de sustento normativo para la decisión de la autoridad tributaria relativa a la adición de ingresos no operacionales por el reintegro de la deducción especial, con ocasión de la improductividad de los pozos que originaron el beneficio antes de que se cumpliera el término de su amortización.

4- A la luz de estos hechos, la Sala considera acreditado que la norma que servía de fundamento para el reintegro proporcional de la deducción especial por inversión en activos fijos reales productivos fue declarada nula por esta jurisdicción antes de que concluyera el debate judicial sobre la legalidad de los actos administrativos demandados.



En consecuencia, la situación jurídica de la parte actora no se encontraba consolidada. Así, en el expediente consta que los efectos de la sentencia del 25 de enero de 2024 (exp. 26739, CP: Milton Chaves García) con la cual, en lo que interesa al caso, esta Sección anuló el último inciso del artículo 3.º del Decreto 1766 de 2004, se extienden al presente proceso. Como resultado de esa anulación, desapareció el fundamento jurídico de la liquidación oficial de revisión objeto de control, lo que implica su pérdida de ejecutoria, conforme a lo dispuesto en el ordinal 2.º del artículo 91 del CPACA.

## Conclusión

5- Por lo razonado en precedencia, dado que se ha configurado el decaimiento de los actos administrativos acusados, no resulta procedente emitir pronunciamiento adicional sobre el fondo de la decisión administrativa contenida en ellos. En consecuencia, la Sala se releva del análisis de los cargos formulados en la impugnación, por cuanto carecen de objeto ante la pérdida de ejecutoria de los actos demandados.

Así, se impone revocar la sentencia de primera instancia y, en su lugar, declarar la nulidad de los actos demandados y, como restablecimiento del derecho, declarar en firme la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2011 presentada por la actora.

## Costas

6- Atendiendo al criterio fijado por la Sección, la Sala se abstendrá de condenar en costas en segunda instancia, con fundamento en lo establecido en el artículo 365.8 del CGP.

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

## FALLA

1. **Revocar** la sentencia apelada, en su lugar:

*Primero: **Declarar** la nulidad de los actos demandados.*

*Segundo: A título de restablecimiento del derecho, **declarar** en firme la declaración del impuesto sobre la renta presentada por la actora para el año gravable 2011.*

2. Sin condena en costas en ambas instancias.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)  
**WILSON RAMOS GIRÓN**  
Presidente

(Firmado electrónicamente)  
**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**  
Aclaro voto

(Firmado electrónicamente)  
**LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO**

*Este documento fue firmado electrónicamente. La validez e integridad pueden comprobarse acudiendo a la siguiente dirección electrónica:*  
<https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>