

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

CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Bogotá, D.C., veintiocho (28) de febrero de dos mil diecinueve (2019)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 25000-23-37-000-2014-00690-01 (23479)
Demandante: HOCOL S. A.
Demandado: U. A. E. DIAN

Tema: IVA (2011). Hecho generador. Autoconsumo por retiro de inventarios.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia, del 03 de agosto de 2017, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que decidió (ff. 535 a 536 vto):

PRIMERO: Declarar la nulidad de la Liquidación de Revisión No. 312412014000049 del 10 de abril de 2012, por medio de la cual la DIAN modificó la declaración privada presentada por Hocol S.A. correspondiente al impuesto sobre las ventas del tercer bimestre del año 2011, de conformidad con las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO: Como consecuencia de lo anterior y a título de restablecimiento de derecho, declarar la firmeza de la declaración privada del impuesto sobre las ventas del tercer bimestre del año 2011 presentada por la sociedad Hocol S. A.

TERCERO: Archivar el expediente, una vez ejecutoriada esta providencia, previas las desanotaciones del rigor.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 08 de julio de 2011, la sociedad Hocol S. A. presentó la declaración del impuesto sobre las ventas (IVA) correspondiente al tercer bimestre del año 2011, en la que determinó un saldo a favor de \$ 63.027.108.000 (f. 661 cuaderno de antecedentes administrativos nro. 4).

Previa solicitud de devolución del saldo a favor señalado, mediante Resolución 6282-1537, del 18 de noviembre de 2011, la DIAN resolvió efectuar las compensaciones procedentes y, posteriormente, devolvió el saldo a favor restante (ff. 382 y 384 caa 2).

Mediante el Requerimiento Especial nro. 312382013000150, del 22 de julio de 2013, la Administración tributaria propuso modificar la liquidación privada señalada, así: (i) adicionar la suma de \$ 480.335.000 al renglón 46 «Impuesto generado a la tarifa del 16%»; (ii) disminuir a la suma de \$ 62.546.773.000 el valor consignado en el renglón 58 «Saldo a favor del periodo fiscal»; (iii) imponer sanción por inexactitud por valor de \$ 768.536.000 (ff. 70 a 75 vto. cuaderno principal nro. 2).

Tras la respuesta al requerimiento especial, la DIAN modificó la liquidación privada del impuesto mediante la Liquidación Oficial de Revisión nro. 312412014000049, del 04 de octubre de 2014, en el mismo sentido propuesto en el referido acto preparatorio (ff. 55 a 69 vto. cp 2).

Con fundamento en el parágrafo del artículo 720 del Estatuto Tributario (ET), la sociedad actora prescindió del recurso de reconsideración y acudió directamente a la jurisdicción a través de la demanda *per saltum*.

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda¹

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA, Ley 1437 de 2011), la sociedad Hocol S. A. formuló las siguientes pretensiones (ff. 6 y 7 cp 2):

¹ La Sala precisa que la demanda fue reformada mediante escrito del 13 de enero de 2015 (ff. 227 a 233), con el objeto de aportar nuevas pruebas al expediente. La reforma a la demanda fue admitida por auto del 28 de mayo de 2015 (ff. 286 a 287).

- A. Respetuosamente solicito al Honorable Tribunal se declare la nulidad total de la Liquidación Oficial de Revisión No. 312420140000 del 10 de abril de 2014, mediante la cual se modificó la declaración de IVA presentada por Hocol, correspondiente al tercer bimestre del año 2011.
- B. Como restablecimiento de derecho solicito que se reconozca que la declaración de IVA presentada por la compañía correspondiente al tercer bimestre del año 2011 se encuentra en firme.
- C. Solicitamos que en el evento de no acceder a las pretensiones de la presente demanda, no se nos condene en costas, considerando que tanto en los antecedentes administrativos como en este proceso, mi poderdante ha actuado y actuará con el cabal respeto de las normas sustanciales y procesales y con lealtad procesal.

A esos efectos, la demandante invocó como normas violadas los artículos; 421 y 647 del ET y 40 y 42 del CPACA. El concepto de la violación planteado se resume así (ff. 12 a 43 cp 2):

1- Nulidad por violación directa de la ley: aplicación indebida del artículo 421 del ET

Censuró que la Administración considerara que la utilización de crudo en operaciones de «reinyección» constituyera autoconsumo del producto y, de suyo, un retiro de inventarios gravado con el impuesto sobre las ventas (IVA). En ese sentido, manifestó que la letra b) del artículo 421 del ET no es la norma aplicable al caso concreto y alegó que, por ello, la DIAN erró en la aplicación de dicha norma.

Explicó que la compañía demandante suscribió varios contratos de exploración y explotación de hidrocarburos con Ecopetrol S. A. y con la Agencia Nacional de Hidrocarburos (ANH), entre ellos, los denominados así: «Palermo», «Rio Pez», «Guarrojo» y «San Jacinto». Agregó que, en virtud de aquellos contratos, Hocol S. A. tiene los derechos a explorar y a explotar los hidrocarburos de propiedad del Estado que se descubran en el área pactada.

Aseveró que, en el marco de ejecución de tales contratos, las condiciones físicas en las que se encontraban los reservorios que contenían petróleo exigieron que la actora empleara métodos especiales de extracción, en virtud de los cuales dispuso temporalmente de cierta cantidad de crudo para utilizarlo en las operaciones realizadas en los campos de exploración y explotación. En adición, precisó que ese crudo se utilizó para proteger las formaciones de los pozos y que, en cualquier caso, el mismo fue recuperado en su totalidad, una vez finalizaron los procedimientos de extracción de petróleo.

Frente a ese aspecto, invocó el concepto técnico denominado «*Descripción de los diferentes procesos de inyección utilizados en campos de HOCOL S.A.*», rendido por un ingeniero de la Zona 11 del Ministerio de Minas y Energía, quien, además, suscribió una certificación en tal sentido el 21 de mayo de 2013 (f. 91 cp 2). En concreto, indicó que dicho concepto describe los métodos de extracción implementados por la compañía y la destinación que se da al crudo en el desarrollo de tales métodos.

Con todo, aclaró que el crudo que es utilizado en los mecanismos de extracción, descritos en el concepto, se cuantifica y retorna nuevamente a la superficie en donde se trata, se mide y se vende incorporado a la producción asociada. Asimismo, adujo que los consumos de crudo efectuados en tales procedimientos fueron reportados en los Formularios nro. 4 del Ministerio de Minas y Energía; y que, mediante el Oficio nro. 22758, radicado ante el mismo ministerio el 28 de noviembre de 2012, la compañía especificó la cantidad total de crudo empleado, las razones técnicas que llevaron a tal determinación y dio detalles adicionales sobre la recuperación total del petróleo usado para tales efectos.

2- Nulidad por falsa motivación

Reprochó que la Administración pasara por alto hechos plenamente acreditados dentro de la investigación, en concreto, aquellos relativos a la recuperación de la totalidad del crudo reinyectado en el proceso de extracción de petróleo.

Por otra parte, aseguró que la actuación censurada desconoció la propia doctrina de la DIAN contenida en el Oficio nro. 52580 de 2006, según el cual «*no hay lugar a la causación del IVA, por la simple utilización o integración de un bien dentro de su cadena productiva, como quiera que dicha aplicación no constituye un retiro de inventarios a la luz de nuestro ordenamiento*». En ese sentido, aseguró que la actuación demandada también vulneró el artículo 264 de la Ley 223 de 1995 y el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008.

Por último, negó que los mecanismos de extracción con reinyección de crudo utilizados no pueden ser reemplazados por otras técnicas (v.g. inyección de agua), como erróneamente lo afirmó la DIAN en los actos enjuiciados y, en ese orden de ideas, criticó que la Administración se abstuviera de presentar soporte técnico para sustentar tal afirmación. Por ello, resaltó la relevancia probatoria del referido concepto técnico que allegó.

3- Nulidad por violación directa de la ley

Alegó que la liquidación oficial de revisión vulneró el artículo 42 del CPACA, pues omitió pronunciarse sobre todos los planteamientos expuestos por la sociedad actora en la respuesta al requerimiento especial.

Además, relató que la DIAN no accedió a practicar la inspección física al campo La Hocha ni a decretar el testimonio de un ingeniero de la compañía, pruebas solicitadas por la demandante en la respuesta al requerimiento especial, so pretexto de que el acervo probatorio recaudado era concluyente en relación con la causación del IVA y de que las pruebas en materia tributaria están revestidas de reserva legal.

No obstante, precisó que a la luz de la jurisprudencia constitucional (Sentencias T-264 y T- 654 de 2009) los derechos al debido proceso y de acceso a la justicia se materializan en la facultad que tienen los administrados para pedir pruebas, de suerte que la Administración no puede prescindir de las mismas, a menos que el material probatorio goce de reserva legal. Con base en lo anterior, manifestó que la actuación enjuiciada violó los artículos 40 del CPACA y 742 del ET.

4- Nulidad por indebida aplicación del artículo 647 del ET

Manifestó que el tipo consagrado en el artículo 647 *ibidem* supone la inclusión de datos o factores, falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, y que esa situación no ocurrió en el caso concreto, pues la declaración de IVA del tercer bimestre del 2011 contiene información veraz. Por ello negó haber incurrido en la conducta infractora.

De otra parte, alegó que, a la luz de los pronunciamientos de la Corte Constitucional y el Consejo de Estado, está proscrita la responsabilidad punitiva objetiva. Por ello, señaló que, al carecer de respaldo argumentativo en relación con la configuración de ingredientes subjetivos, como el ánimo de defraudar a la Administración, la responsabilidad sancionatoria impuesta a la demandante en el *sub lite* no es admisible.

Finalmente, alegó que en la presente controversia es procedente la diferencia de criterios como causal de exoneración punitiva. Así, destacó que, en el caso de marras, dicha institución se concretó frente a tres aspectos en particular, a saber: (i) los efectos jurídicos de las de operaciones de reinyección de crudo; (ii) la existencia de sujeto pasivo y; (iii) la identificación del propietario del crudo reinyectado.

Contestación de la demanda

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda por las siguientes razones (ff. 250 a 267 vto. cp 2):

1- Indebida aplicación del artículo 421 del ET

Afirmó que los contratos de exploración y explotación de hidrocarburos suscritos autorizaron a la demandante (en las cláusulas 12.5 y 14.1, f. 254 vto. caa 6) para usar parte del crudo en beneficio de la operación, pues una vez extraído del subsuelo, el mismo quedaba a su disposición bajo una obligación de custodia y dominio para ponerlo en condiciones de utilización; y, por ello, el consumo de dicho crudo estaba gravado con IVA, a la luz de la letra b) del artículo 421 del ET.

A juicio de la DIAN, los procedimientos en comento constituyeron un retiro de inventarios gravado, en la medida en que, a voces del artículo 63 del Decreto 2649 de 1993, los inventarios están representados en: (i) bienes corporales destinados a la venta en el curso normal de los negocios; (ii) aquellos que se hallan en proceso de producción o; (iii) los que se consumirán en la producción de otros que van a ser vendidos.

Aclaró que, para establecer la base gravable del impuesto, partió de los consumos realizados por la actora durante los meses de mayo y junio de 2011, según lo informado en los Formularios nro. 4 del Ministerio de Minas y Energía. Agregó que gracias a esa información, se estableció que la demandante consumió 15.513 barriles de crudo, cuyo valor comercial gravado a la tarifa establecida en el ordenamiento (16 % para la época) arrojó como impuesto a cargo la suma indicada en los actos administrativos enjuiciados.

2- Nulidad por falsa motivación

Explicó que el hecho generador no se causó en relación con los consumos de crudo efectuados en los procesos de extracción, sino por la utilización de este para: (i) dar energía al pozo, al campo y a los equipos correspondientes; (ii) ser quemado en las calderas y arreglar vías; y (iii) llenado de flujo y vasijas.

Por la anterior circunstancia, afirmó que el Concepto nro. 52580 de 2006 no es aplicable al *sub iudice*, pues esa interpretación oficial versa sobre bienes pertenecientes a la canasta familiar y, además, porque el concepto se refiere a casos en los que los activos se redestinan a la cadena productiva, lo que no ocurre en el caso bajo examen.

Con todo, enfatizó que el Concepto nro. 01 de 2003 precisó que el retiro de bienes realizado por el responsable es una operación sujeta a IVA, conforme con el artículo 421 del ET.

3- Nulidad por falta de aplicación de los artículos 40 y 42 del CPACA

Consideró que los actos demandados señalaron las razones de hecho y de derecho que llevaron a tomar la decisión contenida en los actos administrativos; y que la solicitud de pruebas contenida en la respuesta al requerimiento especial fue denegada por la inutilidad de los medios probatorios solicitados.

4- Nulidad por aplicación indebida del artículo 647 del ET

Defendió la imposición de la sanción impuesta, pues, en su parecer, está probado que la parte actora omitió liquidar el IVA generado por el autoconsumo descrito, en la declaración del tercer bimestre de 2011. Por esa razón, negó la existencia de diferencias de criterios e insistió en que la demandante incurrió en el tipo infractor, a causa del desconocimiento del derecho aplicable y no como producto de una interpretación diferente a la atribuible a la Administración.

Para sustentar lo anterior, trajo a colación pronunciamientos emitidos por esta corporación, en concreto las sentencias del 26 de enero de 2009 (expediente: 15984, CP: Héctor Romero Díaz) y del 24 de marzo de 2011 (expediente: 17152, CP: Hugo Fernando Bastidas).

Sentencia apelada

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B accedió a las pretensiones de la demanda, con fundamento en las consideraciones que se exponen a continuación (ff. 517 a 535 vto):

Advirtió que, en los términos de la cláusula 10.2 de los contratos de exploración y explotación suscritos por la actora, esta tenía la obligación de usar las mejores prácticas industriales para cumplir con el objeto de dichos negocios jurídicos; y que, en ese contexto, se utilizaron las técnicas de reinyección, las cuales además fueron avaladas por un ingeniero de la Zona 11 del Ministerio de Minas y Energía, a través del documento denominado «*Descripción de los diferentes procesos de inyección utilizados en campos de HOCOL S. A.*».

Sobre el particular, se refirió en detalle a los procedimientos extractivos que, según el documento en mención, fueron desarrollados en cada uno de los campos objeto de los contratos de exploración y explotación referidos; y, además, destacó que la cantidad de crudo usada quedó consignada en los Formularios nro. 4 del Ministerio de Minas y Energía. Así, consideró probado que la mayor cantidad de barriles se reinyectaron en el campo La Hocha, en el que, precisamente, se basó la prueba pericial decretada y practicada en el curso del proceso judicial.

En ese contexto, concluyó que la actora empleó cantidades de crudo con el fin de incorporarlas al proceso productivo y a una comercialización posterior, de tal forma que desestimó que la fiscalización llevada a cabo por la DIAN hubiera recaído sobre el crudo destinado a: (i) dar energía al pozo, al campo y a los equipos correspondientes; (ii) ser quemado en las calderas y arreglar vías; y (iii) llenado de flujo y vasijas.

Igualmente, juzgó que, según el testimonio del gerente de operaciones del Valle del Magdalena de Hocol —prueba decretada por el *a quo* en el marco de la audiencia inicial— y las certificaciones expedidas por la ANH, el crudo utilizado en las operaciones de reinyección es recuperado en su totalidad. De esa manera, descartó que la destinación del crudo en procedimientos de reinyección constituyera autoconsumo; y resaltó que la destinación del bien retirado sí es relevante para determinar la causación del impuesto, en la medida en que el hecho generador del IVA solo se realiza cuando los bienes son retirados para hacer parte del activo fijo de la compañía.

Recurso de apelación

La parte demandada interpuso recurso de apelación contra la sentencia del tribunal, en los términos que a continuación se exponen (ff. 561 a 567 caa):

Afirmó que el *a quo* no se pronunció sobre el fondo del asunto, es decir, frente a la existencia del autoconsumo gravado en las operaciones del demandante. Sobre el particular, señaló que los faltantes en el número de barriles de crudo reportados es inobjetable, barriles que nunca llegaron al pozo de fiscalización; y que tal inconsistencia pretende ser justificada apelando a los mecanismos de extracción adelantados por la compañía.

Finalmente, aseveró que, en atención al contenido de la cláusula que regula la cuenta conjunta, el desarrollo de las actividades de explotación es responsabilidad de la parte actora, por lo que, es ella quién está llamada a cumplir con las obligaciones fiscales propias de su encargo. Máxime si se tiene en cuenta que el artículo 421 del ET establece que el hecho generador

ocurre cuando el responsable retira los bienes del inventario, sin que dicha norma exija la calidad de propietario sobre los mismos.

Alegatos de conclusión

La demandante insistió en que no es correcto hablar de «*autoconsumo*», si se tiene en cuenta que el crudo destinado a las operaciones de reinyección no es de su propiedad.

En relación con ese argumento, advirtió que, según la reciente doctrina de la Administración, específicamente el Concepto nro. 003552 de 2016, quienes suscriben contratos de asociación solo adquieren derechos de propiedad sobre el hidrocarburo extraído y, por ende, solo pueden incorporar a su inventario los volúmenes que han sido medidos en los puntos de fiscalización. De ahí que el petróleo consumido antes del punto de fiscalización no se encuentre gravado con IVA.

Asimismo, destacó que la DIAN, en el referido concepto, limitó la realización del hecho generador previsto en la letra b) del artículo 421 del ET, a los casos en que los bienes que se retiran del inventario, por lo menos, están registrados como tal en la contabilidad de la empresa. Adicionalmente, sostuvo que a esa interpretación hay que añadirle la regla de derecho comunitario dispuesta por el artículo 9.º de la Decisión 599 de la CAN, que establece textualmente que «*solo hay retiro de inventario gravado cuando se utiliza para un fin distinto a la actividad gravada*».

Finalmente, sostuvo que la tesis en comento fue acogida por la Sala, en la sentencia del 23 de agosto de 2007 (CP: María Inés Ortiz).

A su turno, la DIAN radicó como escrito de alegatos el mismo que presentó como escrito de apelación (ff. 561 a 567)

Concepto del Ministerio Público

El Ministerio Público no rindió concepto pese a que mediante auto del 31 de mayo de 2018, notificado a través de estado del 01 de junio de 2018, se corrió traslado para todos los efectos (f. 559).

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Debe la Sala decidir sobre la legalidad de los actos demandados, de

conformidad con los cargos de apelación formulados por la parte demandada contra la sentencia del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, proferida el 03 de agosto de 2017, que acogió las pretensiones de la parte actora.

En los anteriores términos, corresponde a la Sala establecer si los consumos de crudo realizados por la sociedad demandante constituyen un supuesto de autoconsumo gravado con IVA, a la luz de la letra b) del artículo 421 del ET. De considerarse así, la Sala deberá analizar la procedencia de la sanción por inexactitud impuesta por la Administración en el acto demandado.

2- El artículo 421 del ET reúne los hechos que se gravan en el IVA a título de venta, incluso en casos en que no se realizan las notas distintivas del negocio jurídico de compraventa, en los términos en los que este ha sido regulado en el derecho privado (*i.e.* artículos 1849 y siguientes del Código Civil). En lo que interesa a efectos del *sub lite*, la versión de la norma entonces vigente señalaba que «*se consideran ventas*»: (b) los retiros de bienes corporales muebles hechos por el responsable para su uso o para formar parte de los activos fijos de la empresa; y (c) las incorporaciones de bienes corporales muebles a inmuebles, o a servicios no gravados, así como la transformación de bienes corporales muebles gravados en bienes no gravados, cuando tales bienes hayan sido construidos, fabricados, elaborados, procesados, por quien efectúa la incorporación o transformación.

El texto de la disposición fue modificado por la Ley 1819 de 2016 para añadir la mención a que también «*se consideran ventas*» los retiros de bienes inmuebles hechos por el responsable para su uso o para formar parte de los activos fijos de la empresa; y la transformación de bienes inmuebles en bienes no gravados, cuando tales bienes hayan sido creados, construidos, fabricados, elaborados, procesados, por quien efectúa la incorporación o transformación. La anterior modificación encuentra sustento en que la Ley 1819 de 2016 modificó el artículo 420 del ET para incluir en el hecho generador del IVA la venta de bienes inmuebles, lo que además estuvo acompañado por una modificación al numeral 12 del artículo 424 *ibidem* para desgravar la venta de inmuebles «*con excepción de los mencionados en el numeral 1 del artículo 468-1*», referencia (al numeral primero del artículo 468-1) que fue derogada expresamente por el artículo 122 de la Ley 1943 de 2018.

De esa forma, el artículo 421 del ET incluye en la estructura del hecho generador del IVA aquello a lo que la doctrina ha identificado como

«autoconsumo» o «autoproducción»², pero se abstuvo de definir el concepto, pues se limita a señalar los casos en que resulta gravado.

Para la Sala, existe autoconsumo cuando el responsable del impuesto destina a su proceso productivo bienes que previamente ha adquirido o producido; o cuando los destina para su uso personal, consumo privado o los transfiere de manera gratuita a un tercero. Así, en función del destino que el responsable del impuesto le dé a los bienes retirados del inventario, puede suceder que los emplee para satisfacer necesidades ajenas a su actividad empresarial (*i.e.* cuando los transfiere a su patrimonio personal, para su consumo particular, o gratuitamente a un tercero); o, por oposición, que los utilice en el marco de su actividad empresarial.

En esta oportunidad, la Sala fija su atención exclusivamente en el análisis de los supuestos de autoconsumo que consisten en el cambio de destino de los bienes retirados del inventario para emplearlos dentro del proceso productivo del mismo sujeto pasivo de IVA, toda vez que en el *sub examine* el retiro de petróleo revisado en los actos acusados se llevó a cabo para emplearlo nuevamente dentro de la actividad empresarial desarrollada por la demandante, cuestión que está regulada en la letra b) del artículo 421 del ET en el aparte en que señala que se consideran ventas «*los retiros de bienes corporales muebles hechos por el responsable para su uso*».

En la regulación que lleva a gravar ese supuesto de autoconsumo subyace un elemento que no se puede obviar en el análisis de la disposición: preservar la neutralidad del tributo, mediante la causación del IVA, cuando el empresario destine los bienes retirados a una actividad económica que no dé derecho al descutable del IVA pagado. En ese sentido, esta Sección aclaró en sentencia del 23 de agosto de 2007 (exp. 15210; CP: María Inés

² JIMÉNEZ-HERRERA DÁVILA, J. «El autoconsumo interno y externo», en *XVII Semana de Estudios de Derecho Financiero*. Editorial de Derecho Financiero, 1969, pp. 729-745. D'AGOSTINO. «Il Cosiddetto autoconsumo interno», *Il Fisco*, núm. 14, 1986, pp. 2066-2067. SOTO GUINDA, J. «La clasificación del autoconsumo en interno y externo: alcance y régimen», en *Escuela de la Hacienda Pública*, 1986, pp. 591-611. BELLVER SÁNCHEZ, A. «El IVA comunitario y el autoconsumo externo de servicios: un aspecto (STJCE 27 junio 1989)», *Impuestos*, núm. 24, 1989, pp. 89-99. SERNA BLANCO, L. «El autoconsumo de bienes en el IVA: autoconsumo interno versus autoconsumo externo», en *Forum Fiscal de Biskaia*. núm. 9, 2004, pp. 25-35. BLÁZQUEZ LIDOY, A. «Sentencia de 14 de julio de 2005. Charles y Charles-Tijmens (As. C-434/03). Autoconsumo y bienes utilizados en parte para la empresa y en parte para fines a título privado», en AA.VV., *Comentarios de Jurisprudencia Tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (Año 2005)*, Instituto de Estudios Fiscales, 2006, pp. 179-185. FALCÓN Y TELLA, R. «La nueva regulación del autoconsumo externo de servicios (art. 12.3.º LIVA)», en *Quincena Fiscal*, núm. 12, 2006, pp. 5-10. BLÁZQUEZ LIDOY, A. «STJE 14.09.2006 Wollny (As. C-72/05). Determinación de la base imponible del autoconsumo», en AA.VV., *Comentarios de Jurisprudencia Tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (Año 2006)*, Instituto de Estudios Fiscales, 2008. MONSENY TRABADO, L. y VERDUM FRAILE, E. «Operaciones realizadas a título gratuito. Autoconsumo de bienes y servicios».

Ortiz Barbosa) que no constituye un «*retiro de inventarios*» gravado con la letra b) del artículo 421 del ET que el responsable de IVA disponga del inventario para emplearlo como insumo para la obtención final de un bien exento; y, por la misma razón, en la presente ocasión, observa la Sala que cuando los bienes retirados del inventario son incorporados como materia prima en un proceso productivo gravado, no da lugar a la causación de IVA, toda vez que generaría un nuevo impuesto descontable sobre los mismos bienes.

Tales razonamientos, explicados por la doctrina³, residen en la disposición comunitaria mencionada por la demandante en el escrito de alegatos de conclusión, pues el artículo 9.º de la Decisión 599 de 2004 de la CAN señala que «*con motivo del retiro de bienes por parte del sujeto pasivo del IVA, para un fin distinto a la actividad gravada, se genera el impuesto sobre una base gravable constituida por el valor comercial del bien*»; también en la letra c) del artículo 421 del ET, al disponer que se considera venta la transformación de bienes gravados en bienes no gravados, cuando los primeros hubieren sido construidos, fabricados, elaborados, procesados, por quien efectúa la incorporación o transformación; y en la letra b) de la misma norma, en la medida en que grava el retiro bienes corporales muebles efectuado por el responsable para su uso o para formar parte de los activos fijos de la empresa.

Por consiguiente, para la Sala, el retiro de inventarios, para uso de los respectivos bienes en la actividad económica del sujeto pasivo, está gravado con IVA cuando la nueva actividad tiene un fin diferente a la actividad gravada (que no otorgue derecho a impuestos descontables). Cumplidas esas condiciones, el responsable deberá reconocer y devengar la respectiva cuota del impuesto por la operación de autoconsumo.

³ Advierte RUIZ DE VELASCO PUNÍN que la razón por la cual se grava el autoconsumo «*no es otra que la de impedir que la realización de trasvases fraudulentos entre sectores diferenciados de la actividad pueda beneficiar del derecho a deducir el IVA soportado a quien carece de él. Simplemente bastaría con adquirir un bien destinándolo inicialmente a un sector que le permita deducir todo o buena parte del IVA soportado, para posteriormente cambiar su afectación y destinarlo de forma definitiva a otro sector que no concede ese derecho o lo hace en una cuantía muy reducida. Si este cambio de afectación no resultara sometido al impuesto, –argumenta la doctrina–, el sujeto pasivo habría recuperado injustamente un IVA soportado que no le correspondería en atención al destino definitivo que otorga al bien*» (RUIZ DE VELASCO PUNÍN, C. *La tributación del autoconsumo en el impuesto sobre el valor añadido*. Marcial Pons, 2012, p. 104). En el mismo sentido, RAMÍREZ GÓMEZ, S. *El Impuesto sobre el Valor Añadido*. Civitas, 1994, pp. 54-55. Tanto es así, que una de las implicaciones que el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE) ha derivado del principio de neutralidad, es la prohibición de doble imposición con base en la cual ha excluido de tributación el autoconsumo en aquellos casos en que el IVA soportado en la adquisición del bien objeto de la operación no fue deducido. Así lo decidió en las sentencias del 26 de junio de 1989, asunto 50/88, *Kühne*; del 17 de mayo de 2001, asuntos acumulados C-322/99 y C-323/99, *Fischer*; y del 08 de marzo de 2001, asunto C-415/98, *Bakcsi*.

3- Precisado lo anterior, resta determinar si el material probatorio que obra en el plenario permite concluir que la sociedad demandante realizó un autoconsumo gravado por retiro de inventarios, en el marco de la letra b) del artículo 421 del ET. A tal fin, la Sala tiene por probados los siguientes hechos:

(i) Según el Certificado de Existencia y Representación Legal, expedido por la Cámara de Comercio de Bogotá, el objeto social de Hocol S. A. incluye, entre otras actividades, la de vincularse en la exploración y explotación de petróleo, gas y minas (ff. 48 a 51 cp 2).

(ii) En desarrollo de tal objeto, la compañía demandante suscribió cuatro contratos de exploración y explotación de hidrocarburos con Ecopetrol S. A. y, a partir de la vigencia del Decreto Ley 1760 de 2003, con la ANH.

(iii) El 08 de julio de 2011, la sociedad demandante presentó la declaración de IVA del tercer bimestre de ese año, en la que liquidó un saldo a favor de \$ 63.027.108.000 (f. 321 caa 1).

(iv) Con ocasión de esa liquidación privada, la DIAN profirió el Requerimiento Especial nro. 312382013000150, del 22 de julio de 2013, que propuso: (a) añadir la suma de \$ 480.335.000 al valor del impuesto generado a la tarifa del 16 % (renglón 46); y (b) imponer sanción de inexactitud por valor de \$ 768.536.000 (ff. 70 a 75 vto. cp 2).

Para justificar dicha modificación, el acto administrativo sostiene *«este silogismo parte de la premisa en la cual el operador HOCOL S.A., dispone del crudo y ejerce su dominio sobre el de acuerdo a su criterio y decisiones que estime conveniente, es decir, dentro del movimiento de inventario realiza un retiro del producto para su consumo o autoconsumo, hecho que se considera venta, en razón a que los retiros de bienes corporales muebles realizados por el responsable para su uso o para formar parte del activo fijo de la empresa son hechos generadores del tributo»* (f. 73 cp 2).

(v) El 13 de octubre de 2013 la actora contestó el acto preparatorio, oponiéndose a los planteamientos de la DIAN. Con ese objeto, anexó a la respuesta los siguientes documentos expedidos por el ingeniero de la zona 11 del Ministerio de Minas y Energía: (a) certificación que indicó que los barriles consumidos de noviembre a diciembre de 2010 se destinaron a realizar actividades de reinyección de crudo y que al cabo de su realización, aquel fue recuperado en su totalidad (f. 91 cp 2); (b) estudio técnico denominado *«uso del crudo en las operaciones de producción de Hocol S.*

A.» que, para el mismo periodo de tiempo, describe las razones técnicas por las cuales se efectuaron las operaciones de reinyección y determina el número de barriles afectados a tales procedimientos.

(vi) Mediante Liquidación Oficial de Revisión nro. 312412014000049, del 4 de octubre de 2014, la DIAN modificó la declaración de la demandante en el sentido propuesto por el requerimiento especial (ff. 55 a 69 vto. cp 2).

Como soporte probatorio del consumo de barriles, la DIAN se remitió al contenido de los Formularios nro. 4, integrados en el resumen mensual sobre producción y movimiento de petróleo suscritos por funcionarios del Ministerio de Minas y Energía (ff. 196 a 273 caa 1 y 2). De la información allí contenida, la Administración concluyó que, entre mayo y junio del 2011, la sociedad fiscalizada consumió las cantidades de barriles de crudo que a continuación se expone (f. 74 cp 2):

Mes: mayo de 2011

Contrato	Campo correspondiente	Barriles Consumidos
Palermo	San Francisco	249
Palermo	Balcón	83
Guarrojo	Ocelote	739
Rio Paez	La Hocha	9.238

Mes: junio de 2011

Contrato	Campo correspondiente	Barriles Consumidos
Palermo	San Francisco	407
Palermo	Balcón	
Guarrojo	Ocelote	351
Rio Paez	La Hocha	4.446

Total barriles consumidos en mayo de 2011	10.309
Total barriles consumidos en junio de 2011	5.204
Total barriles consumidos en el bimestre	15.513

(vii) El 13 de mayo de 2014, con fundamento en el artículo 720 del ET, Hocol S. A. prescindió del recurso de reconsideración y acudió directamente a esta jurisdicción, mediante demanda *per saltum* (f. 3 cp 2).

(viii) En el marco de la audiencia inicial, llevada a cabo el 9 de septiembre de 2015, el *a quo* decretó la práctica de un dictamen pericial en relación con los procesos de extracción adelantados en el campo La Hocha (ff. 331 a 332 cp 2).

Por ello, el 09 de noviembre de 2015, el perito designado se desplazó hasta el campo La Hocha (f.11 cuaderno de prueba pericial). Según el acta de la visita, las condiciones propias del campo (*i.e.* las características de la arena que se encuentra en el pozo) imponen la necesidad de extraer el crudo que se encuentra en el pozo, a través de la inyección de crudo limpio que ya ha sido extraído, a través de los procedimientos de (a) recirculación; (b) *pulsing*; (c) control de pozos y; (d) estimulación.

Asimismo, el acta señala que el crudo limpio empleado en tales procedimientos es recuperado, pues se trata de cantidades previamente medidas en función de la producción diaria del pozo. No obstante, aclaró que en algunas ocasiones los indicadores pueden no coincidir, *e.g.* por la existencia de fracturas en el suelo del pozo, y que, para determinar las posibles variaciones en la producción, se dispone de un pozo de prueba cuya formación es diaria.

Aunado a lo anterior, el perito registró en el acta que el número de barriles señalado en el renglón «*consumo*» de los Formularios nro. 4 del Ministerio de Minas y Energía corresponde al monto de crudo destinado a las operaciones de reinyección que adelanta la compañía y que tales cantidades varían dependiendo de las características de cada pozo. También registró que, en mayo y junio de 2011, el autoconsumo de barriles destinado a dichas actividades ascendió a 11.27 % y al 6.5 % de la producción mensual, respectivamente.

Finalmente, el acta indica que el registro contable de la producción se efectúa en función de los volúmenes producidos y los reinyectados; y, con base en la información aportada por la parte actora en la visita, concluye que, durante el bimestre fiscalizado, el consumo total de barriles para operaciones de control de pozos en La Hocha fue de 4.055, mientras que se destinaron 9.611 barriles para operaciones de recirculación.

(ix) Seguidamente, por oficio del 30 de noviembre de 2015, el perito remitió al expediente las certificaciones proferidas por el vicepresidente de operaciones, regalías y participación de la ANH, e indicó que las mismas fueron solicitadas por la compañía para aclarar que la cantidad de crudo registrada en la casilla «*consumo en operaciones*» (Formularios nro. 4) fue empleada en las operaciones de reinyección descritas en el estudio técnico referido (ff. 348 y 349 cp 2).

Según las certificaciones enunciadas, la cantidad de barriles destinados en los procedimientos de control de influjos, recirculación para limpieza y estimulación en pozo, retorna al proceso general por tratarse de un sistema

cerrado. Por ende, aclaró que no se puede asegurar que se trata de consumo (ff. 350 a 361 cp 2).

(x) De conformidad con el testimonio rendido por el gerente de operaciones del Valle del Magdalena de la compañía, en el marco de la audiencia de pruebas llevada a cabo el 18 de mayo de 2017, los procedimientos de reinyección se desarrollan debido a las características propias de los yacimientos y cada pozo cuenta con controles para cuantificar la cantidad de crudo destinado a tales actividades, que evitan entorpecer las siguientes etapas del proceso productivo. Con todo, sostuvo que el crudo usado en los procedimientos de reinyección es recuperado y reintegrado al crudo restante para ser fiscalizado y vendido (ff.454 a 456 vto. cp 1).

En definitiva, el material probatorio es concluyente en indicar que el consumo de crudo efectuado por el actor durante el tercer bimestre de 2011, calificado en la liquidación oficial de revisión como autoconsumo gravado con IVA, fue utilizado a efectos de su actividad productiva, *i.e.* extracción de crudo que es fiscalizado y comercializado posteriormente.

4- Pues bien, en el *sub lite* la Administración sostiene que, durante el tercer bimestre del 2011, la actora realizó el hecho generador del IVA previsto en la letra b) del artículo 421 del ET vigente para esa época, toda vez que emplear crudo extraído dentro del propio proceso de extracción de barriles adicionales constituye un autoconsumo gravado por el impuesto a las ventas.

Por su parte, la sociedad demandante aduce que su actuación no dio lugar a la configuración del hecho gravado, habida cuenta de que los barriles de crudo utilizados en los procedimientos de extracción de crudo fueron recuperados en su totalidad posteriormente.

A la luz de los hechos referidos en el acápite anterior, la Sala encuentra probado que las condiciones de los campos de exploración y explotación a cargo de la demandante le impusieron la necesidad de implementar procedimientos extractivos poco convencionales, a partir de la reinyección de crudo en los yacimientos como una fase más del proceso productivo de la actividad gravada con IVA.

Valga recalcar que, aunque el concepto y la certificación expedidos por el ingeniero de la zona 11 del Ministerio de Minas y Energía, aportados por la demandante, adolecen de inconsistencias que les restan mérito probatorio (*i.e.* la falta de coherencia entre los periodos certificados y el periodo discutido en el *sub iudice*), la prueba pericial decretada por el *a quo* permite

concluir que, en efecto, la demandante destinó parte del crudo extraído a la extracción de cantidades adicionales del mismo bien.

De ello da cuenta el concepto rendido por el perito, en el cual se precisa que el crudo registrado en el renglón denominado «*consumo en operaciones*» del Formulario nro. 4 del Ministerio de Minas y Energía, correspondiente a la producción de los meses de mayo y junio de 2011, fue utilizado en operaciones propias de reinyección (ff. 1 a 6 cp 2). Adicionalmente, el informe pericial ordenado por el tribunal de primer grado indica que la utilización de crudo en los procedimientos de reinyección permitió, precisamente, la extracción del crudo que fue posteriormente comercializado y sometido a imposición bajo IVA.

En este contexto, procede la Sala determinar si la demandante realizó autoconsumos mediante retiro de inventarios gravados a la luz de la letra b) del artículo 421 del ET. A ese respecto, conviene señalar que, de conformidad con lo considerado en el fundamento jurídico nro. 2 de esta providencia, la modalidad de autoconsumo interno bajo análisis está gravada con IVA siempre y cuando el retiro de los bienes que integran el inventario implique cambiar el destino de estos a una actividad que no otorga derecho a impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas.

Para comprobar la concurrencia de los presupuestos propios para la realización de la primera modalidad de autoconsumo interno, la Sala juzga que el acto administrativo objeto de control de juridicidad no acredita: (i) que el crudo usado en las actividades de extracción estaba registrado en la cuenta del inventario; y (ii) que los barriles en cuestión fueron destinados a una actividad cuyo régimen de descuento de impuestos asumidos era distinto a la de su afectación inicial.

Por el contrario, del plenario se extrae que la DIAN modificó la autoliquidación de IVA presentada por la demandante, bajo la consideración de que el mero retiro de un activo del inventario constituye un hecho gravado con IVA en virtud del artículo 421 del ET. De hecho, a juicio de la entidad demandada «*una vez se verifique el retiro conforme lo estipula el literal b) del artículo 421 del Estatuto Tributario, se da el hecho generador independientemente de la destinación o uso que se dé a los mismos*» (f. 61 vto. cp 2)

A la luz de las consideraciones expuestas, la Sala considera que la demandante no realizó el hecho generador del IVA por autoconsumo, toda vez que se encuentra acreditado que el petróleo fue destinado a la misma actividad de extracción y explotación de crudo, de manera que no se destinó

a una actividad distinta que adicionalmente tuviera un régimen diferenciado en materia de impuestos descontables.

Por otra parte, la Sala destaca que no es de recibo la argumentación planteada por la demandada en la contestación de la demanda, según la cual el hecho generador cuya ocurrencia reclama la DIAN consiste en la utilización de crudo para dar energía al pozo, al campo y a los equipos correspondientes, para ser quemado en las calderas y arreglar vías y para el llenado de flujo y vasijas. Tal descripción de la controversia se aparta sustancialmente del contenido de la liquidación oficial de revisión, en la cual la teoría de la Administración en relación con la ocurrencia del hecho gravado se circunscribe, exclusivamente, a la reinyección de crudo en el marco del proceso productivo. Sobre ese particular, el acto administrativo demandado sostiene que *«del análisis a la información reportada en el cuadro Nro. 4 del Ministerio de Minas y Energía relacionada con los inventarios y la producción de crudo, se verificó en el proceso, que el contribuyente por el bimestre en estudio retiró 15.513 barriles de petróleo para ser usados en el proceso de extracción (uso dentro de la cadena de producción)»* (f. 60 caa 6).

Así, en virtud de las anteriores consideraciones y, principalmente, de conformidad con los hechos que resultaron probados en el plenario, la Sala concluye que la demandante no realizó el autoconsumo gravado por retiro de inventarios, a la luz del artículo 421, letra b), del ET. Por lo tanto, no procede revocar ni modificar la decisión asumida por el *a quo* en el sentido requerido por la apelante.

5- Finalmente, en relación con la condena en costas, el artículo 188 del CPACA establece que la liquidación y ejecución de su eventual condena se regirá por lo dispuesto en el CGP.

Por su parte, el numeral 8.º del artículo 365 del CGP dispone que sólo habrá lugar a condena en costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación.

En el caso concreto, la Sala advierte que no existen elementos de prueba que demuestren o justifiquen las erogaciones por concepto de costas en ninguna de las dos instancias.

Si bien el numeral 4.º del artículo 366 del CGP dispone que para la fijación de agencias en derecho deberán aplicarse las tarifas que establezca el Consejo Superior de la Judicatura, esta regla está sujeta a la exigencia de su demostración conforme lo prevé el artículo 365 *ibidem*.

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

F A L L A

1. **Confirmar** la sentencia del 03 de agosto de 2017, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que accedió a las pretensiones de la demanda.
2. Sin condena en costas en esta instancia.

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

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

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente de la Sala

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

MILTON CHAVES GARCÍA

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ