



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

CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Bogotá, D. C., doce (12) de junio de dos mil diecinueve (2019)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 25000-23-37-000-2015-01841-01 (24274)
Demandante: EQUION ENERGÍA LIMITED
Demandado: DIAN

Tema: IVA (2012-3). 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 29 de junio de 2018, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que decidió (ff. 852 a 864):

Primero. Declarar la nulidad de los actos administrativos contenidos en la Liquidación Oficial de revisión No. 312412014000104 del 13 de agosto de 2014, por medio de la cual la DIAN modificó la liquidación privada presentada por Equion Energía Limited, correspondiente al impuesto sobre las ventas del 3er bimestre del año 2012; y de la Resolución No. 007530 del 11 de agosto de 2015, confirmatoria del acto anterior, de conformidad con las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

Segundo. Como consecuencia de lo anterior y a título de restablecimiento del derecho, declarar la firmeza de la declaración privada del impuesto sobre las ventas correspondiente al 3er bimestre del año 2012, presentada por la sociedad Equion Energía Limited.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 17 de julio de 2012, la demandante presentó la declaración del impuesto sobre las ventas (IVA) correspondiente al tercer bimestre del año 2012, la cual fue corregida el 9 de agosto y el 6 de noviembre de 2012. En esta última registró un saldo a favor de \$21.401.772.000 (ff. 8 a 10 ca).

Mediante Resolución 6282-1535, del 6 de noviembre de 2012, la DIAN compensó el saldo a favor declarado (f. 6 ca 1), y mediante Auto de Apertura 312382012001662, del 7 de diciembre de 2012, inició investigación por el programa «*postdevoluciones*» (f. 1 ca 1).

Previo expedición del requerimiento especial, mediante Liquidación Oficial de Revisión 312412014000104, del 13 de agosto de 2014, la DIAN modificó a la sociedad actora la liquidación privada señalada, para: (i) adicionar la suma de \$472.958.000 al renglón 46 «*Impuesto generado a la tarifa del 16%*»; (ii) disminuir a la suma de \$20.931.082.000 el valor consignado en el renglón 58 «*Saldo a favor del periodo fiscal*», y (iii) imponer sanción por inexactitud por valor de \$756.733.000 (ff. 61 a 72).

La liquidación oficial de revisión fue confirmada en sede de reconsideración, por la Resolución 007530, del 11 de agosto de 2015 (ff. 73 a 82).

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda¹

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del CPACA, la sociedad demandante formuló las siguientes pretensiones (ff. 4 y 5):

1. Declarar la nulidad del acto administrativo constituido por la *liquidación oficial de revisión* número 312412014000104 del 13 de agosto de 2014, proferida por la División de Gestión de liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas Nacionales, mediante la cual se modificó la declaración presentada por mi cliente por concepto del impuesto sobre las ventas del tercer bimestre de 2012.
2. Declarar la nulidad del acto administrativo constituido por la *resolución* 007530 del 11 de agosto de 2015, por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la liquidación oficial de revisión número 312412014000104 del 13 de agosto de 2014, confirmándola.

¹ La demanda fue reformada mediante escrito del 7 de julio de 2016 (ff. 639 a 680), con el objeto de modificar los fundamentos de derecho y aportar nuevas pruebas al expediente. La reforma a la demanda fue admitida por auto del 22 de septiembre 2016 (ff. 794 y 795).

3. En virtud de la declaratoria de nulidad de los actos anteriormente mencionados, y a título de restablecimiento del derecho, reconocer la firmeza de la declaración del impuesto sobre las ventas que presentó mi cliente por el tercer bimestre de 2012.

A esos efectos, la demandante invocó como normas violadas los artículos 29, 95, 102 y 332 de la Constitución; 421 y 437, 647 y 742 del ET; 669, 740, 1602, 2142 y 2177 del Código Civil; 1262, 1263, 1266 y 1273 del Código de Comercio; 1 y 13 de la Ley 20 de 1969; 1 y 13 Ley 97 de 1993; y 264 de la Ley 223 de 1995. El concepto de la violación planteado se sintetiza así (ff. 639 a 678):

Expuso que la premisa para que pueda generarse el IVA en los términos de la letra b) del artículo 421 del ET, es que el responsable del IVA que realiza el retiro o autoconsumo del bien sea a la vez el propietario del mismo.

Argumentó que el retiro del bien que pretende gravar la DIAN con IVA correspondió al crudo consumido en desarrollo de los contratos de asociación, exploración y explotación Piedemonte, Recetor, Río Chitamina, Santiago de las Atalayas y Tauramena.

Aseguró que para que pueda considerarse que hubo retiro de inventarios en los términos del artículo 421 del ET, es requisito que en el momento en que el supuesto retiro de crudo tuvo lugar, la propiedad sobre el mismo estuviera en cabeza del responsable del IVA, lo cual no se cumplió, dado que el crudo consumido es del Estado y no de la sociedad demandante.

Sostuvo que no es cierto que el petróleo sea propiedad de las partes desde el momento de la firma de los contratos de asociación para la exploración y explotación del hidrocarburo, pues la simple celebración del contrato no conlleva la venta. Agregó, que el crudo que emerge del subsuelo solo pasa a ser de propiedad de las partes asociadas en la porción que corresponda cuando se distribuye y asigna en el punto de entrega (punto de fiscalización), es decir, con posterioridad a los supuestos retiros de inventario que aduce la DIAN. Al respecto, señaló que en el Concepto 003552 de 25 de febrero 2016, la DIAN concluyó que en el consumo o uso de crudo antes de la entrega en el punto de fiscalización no se genera el IVA, porque la propiedad de dicho bien recae en el Estado.

Expresó que el crudo consumido durante el proceso productivo no es utilizado por el conjunto económico porque sea de propiedad de los asociados sino porque el Estado, su propietario, lo pone a su disposición para que sea usado como insumo en el proceso productivo.

De otra parte consideró que, en todo caso, no hubo consumo de crudo en la reinyección de pozos, pues, de un lado, el hidrocarburo se utilizó dentro del proceso productivo, y de otro, este emergió de nuevo a la superficie y fue objeto de distribución entre las partes en el contrato de asociación y generó regalías a favor del Estado.

Anotó que la transferencia de la propiedad a las partes en el contrato de asociación del producto procesado, *«tampoco genera el IVA por cuanto el Estado no reúne las características que prevé el artículo 437 ET para ser sujeto pasivo del tributo»*.

Por último, en caso de que no prosperen los anteriores cargos, consideró que debería levantarse la sanción por inexactitud, por cuanto existe una diferencia de criterios entre la Administración y la sociedad demandante frente a si el combustible utilizado en desarrollo de los contratos de asociación, exploración y explotación de crudo está gravado con IVA, conforme al artículo 421 [letra b)] del ET.

Contestación de la demanda

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda por las siguientes razones (ff. 732 a 767):

Afirmó que los contratos suscritos para exploración y explotación de hidrocarburos, particularmente las cláusulas 12.5, 13.1 y 14.1, autorizaron a la demandante para usar parte del crudo en beneficio de la operación, pues una vez extraído del subsuelo, el mismo quedaba a su disposición con una obligación de custodia y dominio para ponerlo en condiciones de utilización. Por eso, independientemente de quien sea el propietario del petróleo al momento del retiro, el consumo de dicho crudo estaba gravado con el IVA, a la luz de la letra b) del artículo 421 del ET, pues, de acuerdo con la legislación tributaria, el sujeto pasivo en ese evento no es el propietario de los bienes, sino quien realice el retiro de aquellos. Agregó que ello es así, porque la sujeción pasiva del IVA no está sujeta a la propiedad del bien.

Para ilustrar lo anterior, trajo a colación el supuesto de venta de cosa ajena, negocio que es permitido en el ordenamiento jurídico colombiano y que genera el impuesto en discusión.

Afirmó que, en todo caso, en los actos demandados se dejó claro que la propiedad del Estado sobre los recursos naturales se mantiene mientras

estos permanezcan en su estado natural y en el subsuelo, por lo cual, una vez extraídos dichos recursos, dejan de pertenecer al Estado.

Finalmente defendió la legalidad de la sanción por inexactitud, puesto que consideró que la actora omitió ingresos por operaciones gravadas y contravirtió la diferencia de criterios alegada, ya que hubo un desconocimiento del derecho aplicable por parte de la demandante respecto del hecho generador del impuesto y de los demás elementos que configuran el IVA. En esa línea, referenció pronunciamientos del Consejo de Estado (exps. 15984 y 17152) en los cuales se restringe la aplicación del segundo inciso del artículo 647 del ET.

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. 852 a 864):

Estimó que, conforme a los artículos 420, 421, 429 y 458 del ET y al 63 del Decreto 2649 de 1993, el propietario de los bienes será el responsable del IVA, en caso de autoconsumo de inventarios.

En consonancia con lo anterior, explicó que el Estado es propietario del crudo hasta que se entrega el hidrocarburo en el punto de fiscalización, de tal forma que la sociedad actora, como operadora de los contratos de asociación, exploración y explotación, no podía disponer libremente del crudo y, en todo caso, su utilización debía estar autorizada por el Estado, según los términos de los contratos.

Agregó que en la cláusula 14 de los contratos de asociación, exploración y explotación Piedemonte, Recetor, Río Chitamina, Santiago de las Atalayas y Tauramena, se dispuso que desde el momento en que el hidrocarburo fuera puesto, medido y repartido en el punto de fiscalización, este era propiedad de las partes según la proporción o porcentaje de participación en cada uno de los señalados contratos, así que en ese preciso momento el crudo producido pasaría al dominio y disposición de las partes. Debido a que el crudo fue utilizado antes de la entrega en el punto de fiscalización, no se causó el IVA.

Recurso de apelación

La parte demandada interpuso recurso de apelación contra la sentencia del tribunal, en los términos que a continuación se exponen (ff. 873 a 879):

Aseguró que el legislador no supeditó la configuración del hecho generador del IVA a que el retiro del inventario lo hiciera el propietario de los bienes, por lo cual la controversia planteada no se dirime con la identificación del dueño del crudo retirado antes del punto de fiscalización, ya que la causación del IVA por autoconsumo se origina en cabeza de quien realice el hecho generador del impuesto, lo cual es constatado a través de los formularios nro. 4, remitidos al Ministerio de Minas y Energía sin que se requiera de la comprobación del derecho de dominio.

Por lo demás, defendió la legalidad de la sanción por inexactitud, para lo cual recurrió a los argumentos expuestos en la contestación de la demanda.

Alegatos de conclusión

La demandante allegó escrito de alegatos en el que planteó unas «*réplicas al recurso de apelación*», para lo cual, en esencia, retomó los argumentos expuestos ampliamente en la demanda (ff. 907 a 919).

La DIAN reiteró lo expuesto en la contestación de la demanda y en el recurso de apelación (ff. 920 a 930).

Ministerio Público

El Ministerio Público no rindió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- La Sala decide 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 29 de junio de 2018, 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 consideran venta para efectos de IVA, incluso en casos en que no se realizan dan los elementos

típicos de una compraventa, en los términos en los que esta ha sido regulada en el derecho privado (*i.e.* artículos 1849 y siguientes del Código Civil). En lo que interesa, 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 contruidos, fabricados, elaborados, procesados, por quien efectúa la incorporación o transformación. De esa forma, esta Sala ha considerado que el artículo 421 del ET incluye en la estructura del hecho generador del IVA 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 (Sentencia del 28 de febrero de 2019, exp. 23479, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez).

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

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».

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 de ese y de los demás supuestos de autoconsumo gravados por las letras b) y c) del artículo 421 del ET, subyace un elemento que no se puede obviar en el análisis de la disposición: preservar la neutralidad del tributo, mediante el mecanismo de gravar el retiro de inventarios, para recuperar el impuesto descontable al que inicialmente había dado lugar la adquisición o producción del inventario, cuando quiera que el propio empresario destine los bienes autoconsumidos a otra actividad económica que no dé derecho al descuento del IVA pagado.

Dicha razón, que ha sido explicada por la doctrina³, reside también en la disposición del artículo 9.º de la Decisión 599 de 2004 de la CAN, que 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*»; y 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 contruidos, fabricados, elaborados, procesados, por quien efectúa la incorporación o transformación; así como 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.

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*.

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 a la que se destinan los activos 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- Preciado 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 Equion Energía Limited incluye, entre otras actividades, la exploración y mercadeo de petróleos (ff. 47 a 59).

(ii) En desarrollo de tal objeto, la compañía demandante⁴ suscribió cinco contratos de asociación, exploración y explotación de hidrocarburos con Ecopetrol S. A., a saber: Piedemonte, Recetor, Río Chitamena, Santiago de las Atalayas y Tauramena y, a partir de la vigencia del Decreto Ley 1760 de 2003, con la ANH (ff. 127 a 552).

(iii) El 17 de julio de 2012, la demandante presentó la declaración del IVA correspondiente al tercer bimestre del año 2012, la cual fue corregida el 9 de agosto y el 6 de noviembre de 2012. En esta última registró un saldo a favor de \$21.401.772.000 (ff. 8 a 10 ca).

(iv) Con ocasión de esa liquidación privada, la DIAN expidió el Requerimiento Especial 31238214000016, del 13 de febrero de 2014, en el que propuso: (i) adicionar la suma de \$472.958.000 al renglón 46 «*Impuesto generado a la tarifa del 16%*»; (ii) disminuir a la suma de \$20.931.082.000 el valor consignado en el renglón 58 «*Saldo a favor del periodo fiscal*», y (iii) imponer sanción por inexactitud por valor de \$756.733.000 (ff. 61 a 72).

Para justificar dichas modificaciones, en el acto previo se sostuvo (f. 149 ca 1):

⁴ A la fecha de suscripción de los contratos, la sociedad demandante se llamaba BP EXPLORATION COMPANY – COLOMBIA – LIMITED, pero por Escritura Pública 232, de 16 de enero de 2016, de la Notaría Quince del Círculo de Bogotá cambió su nombre a EQUION ENERGÍA LIMITED.

La sociedad EQUION ENERGÍA LIMITED, NIT 860.002.426-3, en su calidad de operador del campo, tiene bajo su responsabilidad el dominio y custodia del crudo producido desde la superficie hasta la distribución porcentual entre las partes (...) este silogismo parte de la premisa en la cual el operador EQUION ENERGÍA LIMITED dispone del crudo y ejerce su dominio sobre el de acuerdo a su criterio y decisiones que estime convenientes, 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.

(v) El 22 de abril de 2014, la actora contestó el requerimiento especial, oponiéndose a los planteamientos de la DIAN. Básicamente argumentó la no configuración del hecho generador de IVA, puesto que: (i) no era el propietario del crudo supuestamente «*autoconsumido*»; (ii) el hidrocarburo se utilizó dentro del proceso productivo para ser reinyectado en los pozos, y (iii) el crudo reinyectado emergió de nuevo a la superficie y fue objeto de distribución entre las partes en el contrato de asociación (f. 156 a 180 ca 1).

(vi) Mediante Liquidación Oficial de Revisión 312412014000104, del 13 de agosto de 2014, la DIAN modificó la declaración de IVA de la demandante en el sentido propuesto por el requerimiento especial relativo al tercer periodo de 2012 (ff. 61 a 72).

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. 20 a 35 c.a. 1). De la información allí contenida, la Administración concluyó que, entre mayo y junio de 2012, la sociedad fiscalizada consumió un total de 17.134 barriles de crudo (f. 668 ca 4).

En la liquidación oficial de revisión, la DIAN consideró verificada la destinación de dicho crudo, de acuerdo con la información registrada en los cuadros aportados por la demandante. Aceptó que dichos barriles fueron afectados para ser usados en el proceso de extracción, manteniéndose así dentro de la cadena de producción.

(vii) El 6 de octubre de 2014, la sociedad demandante interpuso recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión (ff. 674 a 692), el cual fue resuelto mediante la Resolución 007530, del 11 de agosto de 2015, en el sentido de confirmar el acto impugnado (ff. 73 a 81). En dicho acto, la DIAN finalmente acotó que «*no es de recibo considerar que no había lugar a la generación del IVA, porque el crudo retirado sea para beneficio de la operación, puesto que si bien la Administración reconoce que este se usa*

para beneficio de la misma, y el contribuyente reconoce que ha sido para auto consumo, este hecho no representa una excepción a la generación de dicho impuesto al no estar establecido como tal en la norma tributaria» (f. 80).

4- Pues bien, en el *sub lite* la Administración sostiene que, durante el tercer bimestre del 2012, 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 el empleo de crudo extraído dentro del propio proceso de extracción constituye uno de los supuestos de autoconsumo gravado con 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 no era el propietario de los barriles de crudo utilizados en los procedimientos de extracción de crudo, condición necesaria para que se configurara el supuesto de hecho previsto en la letra b) del artículo 421 del ET; además, el crudo supuestamente «autoconsumido», se utilizó en el proceso productivo (reinyección en pozos), siendo, por demás, recuperado en su totalidad posteriormente para ser repartido en el punto de fiscalización.

En ese contexto, la Sala procede a determinar si la demandante realizó autoconsumos mediante retiro de inventarios gravados a la luz de la letra b) del artículo 421 del ET.

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 *«basta con que se produzca el retiro del bien por el operador para que se genere en este caso el impuesto al tenor del artículo señalado»* (f. 80).

Al respecto, valga resaltar que la Administración tributaria reconoció que los barriles de crudo que se retiraron del inventario en los períodos en discusión fueron utilizados para efectos de ser usados como combustibles en la

producción. Sobre ese particular, la liquidación oficial censurada sostiene que (f. 765 vto. ca 4):

Los consumos que se realizan para la operación, ya no hacen parte del subsuelo, el crudo ha sido extraído y tratado y se encuentra en condiciones de utilización, por lo tanto es claro que éste ya e de las partes, en consecuencia el manejo que se le dé, está sujeto a cumplir con los preceptos establecidos para su uso o autoconsumo como es la generación de los impuestos a que haya lugar, con la consecuencia fiscal a que ello conlleva.

En definitiva, el material probatorio es concluyente en indicar que el consumo de crudo efectuado por el actor durante el tercer bimestre de 2012, calificado en la liquidación oficial de revisión como autoconsumo gravado con el IVA, fue utilizado a efectos de la misma actividad productiva.

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 operación 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, esto es, una actividad no gravada con IVA.

Así, en virtud de los anteriores razonamientos y 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, de conformidad con el artículo 421, letra b), del ET. Por lo tanto, no prosperan los cargos de la apelación y, en cambio, se confirmará la decisión de primer grado, según lo considerado en esta instancia.

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 esta instancia.

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 29 de junio de 2018, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que accedió a las pretensiones de la demanda.
2. **Reconocer** personería a la abogada Yomaira Hidalgo Aníbal, para que actúe en representación de la DIAN, en los términos del poder conferido (ff. 931).
3. 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
Ausente con excusa

MILTON CHAVES GARCÍA

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

