



**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: 25000-23-37-000-2016-01068-01 (24297)
Demandante: **PACIFIC STRATUS ENERGY COLOMBIA CORP. SUCURSAL COLOMBIA**
Demandado: **UAE DIAN**

Tema: IVA (2012). Autoconsumo por retiro de inventarios. Empresas del sector de hidrocarburos. Recalificación de negocios jurídicos a efectos fiscales.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide los recursos de apelación interpuestos por las partes contra la sentencia del 30 de agosto de 2018, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que decidió (ff. 647 a 661 cp¹):

PRIMERO: Declarar la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412015000011 del 09 de febrero de 2015, por medio de la cual se modificó la declaración privada del impuesto sobre las ventas correspondiente al tercer bimestre del año 2012, a cargo de la sociedad Pacific Stratus Energy Corp. Sucursal Colombia; y de la Resolución No. 001.504 del 02 de marzo de 2016, confirmatoria del acto anterior

SEGUNDO: En consecuencia y a título de restablecimiento del derecho, declarar que la liquidación del impuesto sobre las ventas correspondiente al tercer bimestre del año fiscal 2012 a cargo de la sociedad demandante, es la referida en el cuadro consignado en la parte motiva de esta providencia.

¹ Cuaderno principal nro. 1.

(...)

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 23 de julio de 2012 (f. 8 caa²), la sociedad Pacific Stratus Energy Colombia Corp – Sucursal Colombia (Pacific, en lo sucesivo) presentó la declaración del impuesto sobre las ventas (IVA) correspondiente al tercer bimestre del año 2012, en la que determinó un saldo a favor por valor de \$20.796.095.000 (renglón 64), de los cuales \$20.591.501.000 (renglón 65), correspondieron a un saldo a favor susceptible de devolución.

La autoliquidación descrita fue objeto de dos correcciones voluntarias, la primera, presentada el 21 de septiembre de 2012 (f. 7 caa) y, la segunda, el 06 de diciembre del mismo año (f. 145 caa). Como resultado de lo anterior, la contribuyente disminuyó el saldo a favor inicialmente autoliquidado al valor de \$20.778.221.000 (renglón 64), de los que \$20.573.628.000 eran susceptibles de devolución (renglón 65).

Previo solicitud de devolución (f. 6 caa), la DIAN expidió la Resolución 6282-1808, del 10 de diciembre de 2012, que reconoció y ordenó la devolución del saldo a favor de la demandante en cuantía de \$20.573.628.000.

Mediante el Requerimiento Especial nro. 312382014000059, del 14 de mayo de 2014 (ff. 275 a 283 caa), la Administración Tributaria propuso modificar la liquidación privada en comento, así: (i) adicionar los ingresos por operaciones gravadas a la suma de \$52.690.657.000 (renglón 31); (ii) aumentar el valor de total del impuesto generado en operaciones gravadas a la cuantía de \$8.448.082.000 (renglón 51); (iii) liquidar sanción por inexactitud de \$44.411.000 (renglón 62); y (iv) disminuir el total del saldo a favor al monto de \$20.706.053.000 (renglón 64), de los cuales \$20.501.460.000 son susceptibles de devolución (renglón 65).

Tras la respuesta al requerimiento especial (ff. 286 a 307 caa), la DIAN profirió la Liquidación Oficial de Revisión nro. 312412015000011, del 09 de febrero de 2015 (ff. 560 a 575 caa), con la que modificó la autoliquidación de IVA de la demandante, correspondiente al tercer bimestre de 2012, en el sentido propuesto por el acto preparatorio.

² Cuaderno de antecedentes administrativos nro. 1.

Con ocasión del recurso de reconsideración interpuesto por la actora (ff. 580 a 594 caa), la Administración emitió la Resolución 001.504, del 02 de marzo de 2016, que confirmó integralmente la decisión anterior.

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda³

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), Pacific formuló las siguientes pretensiones (ff. 444 y 445 cp1):

1. Declarar la nulidad del acto administrativo constituido por la liquidación oficial de revisión número 312412015000011, del 09 de febrero de 2015, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de la Dirección 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 011.504, del 02 de marzo de 2016, por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la liquidación oficial de revisión número 312412015000011, del 09 de febrero de 2015, confirmándola.
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, 669, 740, 1602, 2142 y 2177 del Código Civil, 1.º y 13 de la Ley 20 de 1969; 421 y 437 del Estatuto Tributario (ET); 1262, 1263, 1266 y 1273 del Código de Comercio; 1.º de la Ley 97 de 1993. El concepto de la violación planteado se resume así (ff. 446 a 495 cp1):

1- Violación de los artículos 421 y 437 del ET

En primer lugar, manifestó que, al consagrar el retiro de inventarios como hecho generador del impuesto a las ventas, el artículo 421 del ET, letra b), exige que quien consuma los bienes sea, al tiempo, el propietario de los mismos. De modo que, solo si concurren las condiciones de propietario y

³ La demanda fue reformada mediante escrito del 26 de octubre de 2016 (ff. 389 a 495 cp1).

consumidor del bien se realizará el hecho gravado por la norma *ibidem*.

Sostuvo que, en el caso concreto, los contratos de asociación y de exploración y explotación de crudo suscritos por la actora con el Estado dan cuenta de que la propiedad del petróleo recae en cabeza de la compañía solo después de que tiene lugar la distribución del mismo en el punto de entrega. Reprochó que, no obstante esta circunstancia, la DIAN determinara mediante los actos demandados que la sociedad demandante realizó el hecho gravado a que se refiere la letra b) del artículo 421 del ET.

Con base en lo anterior y en el hecho de que Pacific Stratus reinyectó el crudo respectivo antes de que el mismo se distribuyera en el punto de entrega, adujo que en el *sub examine* no existió autoconsumo, sino que se consumió un bien propiedad de un tercero. A efectos de sustentar esa posición, además, se refirió a las Leyes 20 de 1969 y 97 de 1993 y a la sentencia C-424 de 1994 y C-691 de 1996, proferidas por la Corte Constitucional, según las cuales, por regla general, el Estado es el único propietario de los hidrocarburos.

Aunado a ello, sostuvo que el operador de los contratos de asociación y de exploración y explotación de hidrocarburos es un mandatario no representativo, que no obra por cuenta propia sino por cuenta ajena, de modo que este no adquiere la condición de sujeto pasivo del IVA generado en tales operaciones.

Aseveró que en el marco de ejecución de los contratos indicados, 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 de exploración y explotación realizadas en los campos. 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.

Con todo, aclaró que el crudo que es utilizado en los mecanismos de extracción, 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, indicando 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.

Igualmente, afirmó que los actos demandados desconocieron el mandato contenido en la Decisión 599 de 2004 de la Comunidad Andina, la cual, según expuso, prevé que habrá retiro de inventario gravado con IVA cuando aquel se haga para un fin diferente al de la actividad gravada.

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.

2- Desconocimiento del Concepto nro. 003552, del 25 de febrero de 2016

Aseguró que, mediante el Concepto nro. 003552, del 25 febrero de 2016 — expedido antes de que se decidiera el recurso de reconsideración promovido en el *sub lite*—, la DIAN reconoció que no hay retiro de inventarios gravados con IVA cuando quien realiza la actividad de explotación no es el propietario del crudo que «consume». Interpretación que, a juicio de la demandante, fue reiterada por la Administración Tributaria a través del Concepto nro. 16945, del 10 de agosto de 2016, según el cual, para que haya autoconsumo los bienes consumidos por el contribuyente deben ser «*inventarios del responsable que se encuentren registrados, por lo menos desde el punto de vista contable*».

3- Violación del principio constitucional de buena fe y de los artículos 1864 del Código Civil, 905, 923 y 929 del Código de Comercio.

Narró que, durante el periodo discutido, la demandante adquirió crudo de la sociedad Meta Petroleum Limited – Sucursal Colombia, conforme con la oferta de venta que obra a folios 322 a 335. Explicó que, dado que la finalidad de la compra era exclusivamente la exportación del crudo adquirido, el precio de venta fijado por las partes correspondía al precio de exportación del producto, menos una serie de descuentos que representan los costos en que debe incurrir Pacific para manejar y transportar el crudo desde el punto en que el vendedor le entrega el producto hasta el de exportación y, en particular, un denominado “*cargo de comercialización*” equivalente a la utilidad que obtiene Pacific en la actividad de exportación.

Censuró que, no obstante la realidad de la operación descrita, la DIAN la recalificara parcialmente, a efectos de determinar que el referido cargo por comercialización correspondía a una remuneración por la prestación de un servicio de intermediación en el sector de hidrocarburos. Al respecto,

argumentó que la fórmula de precio pactada con Meta Petroleum es razonable y que, en todo caso, una vez se hace efectiva la entrega del crudo, la propiedad del mismo se transfiere a la demandante junto con los riesgos que ello implica, de modo que una eventual pérdida de crudo no afectaría a la sociedad vendedora en la percepción del ingreso.

4- Violación 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 2012 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. 498 a 522 y 546 a 551 cp1):

1- Violación de los artículos 421 y 437 del ET

Planteó que la inconformidad de la parte demandante se sustenta en una lectura extensiva y equivocada del artículo 421, letra a), del ET; y explicó que la glosa relativa a la adición de ingresos por autoconsumo fue fundamentada, no en el referido literal a) de la norma *ibidem*, sino en la letra b) del referido artículo 421 del ET, relativo a la causación del IVA por el retiro de inventarios propios o de terceros. Enfatizó que dicha disposición no exige que los inventarios sean de propiedad del contribuyente de IVA para que nazca la obligación tributaria, sino que la citada letra b) del artículo *ejusdem* utiliza la

expresión «*responsable*» para indicar quién es el sujeto pasivo del impuesto en el supuesto ahí regulado.

Añadió que los contratos de asociación suscritos por la parte actora la habilitaban para hacer uso del crudo «*de manera libre e irrestricta*». Al respecto, describió que los señalados contratos de asociación suscritos autorizaron a la demandante (en las cláusulas 12.5 y 14.1) para usar parte del crudo en beneficio de la operación, pues una vez extraído del subsuelo, el mismo quedaba a disposición del asociado 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. Asimismo, destacó que según los referidos negocios jurídicos, el crudo objeto del contrato de asociación se registra contablemente en la cuenta conjunta, de conformidad con la cláusula 22.2 de los contratos. En virtud de esas consideraciones, concluyó que, en el marco de tal relación contractual, el sujeto pasivo del impuesto a las ventas es el operador del contrato de asociación, pues es el responsable del crudo obtenido y de efectuar los cargos a la cuenta conjunta (cláusula 31).

2- Desconocimiento del Concepto nro. 003552, del 25 de febrero de 2016

Destacó que los conceptos y oficios emitidos por la DIAN en su labor de autoridad doctrinaria en materia tributaria carece de efectos retroactivos, de manera que no era procedente aplicar los conceptos invocados por la demandante al caso concreto. También argumentó que los asuntos tributarios no son objeto de conciliación, de modo que la DIAN no está facultada para allanarse sobre el particular en sede judicial.

Asimismo, destacó que para fallar un caso concreto, el juez de lo contencioso administrativo no se encuentra atado a la interpretación de la Administración sobre el particular.

3- Violación del principio constitucional de buena fe y de los artículos 1864 del Código Civil, 905, 923 y 929 del Código de Comercio.

Indicó que, según el artículo 438 del ET, cuando se trate de ventas por cuenta de terceros a nombre propio, tales como la comisión, son responsables tanto quien realiza la venta a nombre propio, como el tercero por cuya cuenta se realiza el negocio. Sobre el particular, relató que, durante el bimestre fiscalizado, prestó servicios de intermediación a una compañía denominada Meta Petroleum Limited, bajo el ropaje contractual de compraventa de crudo.

Señaló que, debido a las condiciones especiales convenidas entre las partes, que no son oponibles al fisco según lo dispuesto en el artículo 553 del ET, se infiere que no se trata de una operación de compra venta sino de una prestación de servicios de intermediación, cuya remuneración corresponde al pago o reconocimiento de una suma de dinero a título de comisión.

En consecuencia, afirmó que se encuentra demostrada la causación del hecho generador del IVA por la prestación de servicios de intermediación.

4- Violación del artículo 647 del ET

En torno a la sanción por inexactitud, estimó su procedencia, debido a que la parte actora omitió liquidar el IVA generado por el autoconsumo y los servicios de intermediación antes descritos. Descartó que esa conducta proviniera de una diferencia de criterios, de manera que no se configuró la causal eximente de responsabilidad.

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. 647 a 661 cp1):

Circunscribió el análisis del cargo de violación relativo al autoconsumo del petróleo únicamente a verificar si la actora era propietaria del crudo al momento de utilizarlo en la cadena productiva y si, en virtud de ello, realizó retiros de inventarios gravados con el impuesto sobre las ventas. Indicó que, de acuerdo con la cláusula 14 de los contratos de asociación, en los que son sujetos negociales la demandante y Ecopetrol S. A., el crudo extraído pertenece al Estado hasta que es entregado en el punto de medición o fiscalización, pues a partir de ese momento pasa a ser de propiedad de las partes asociadas según el porcentaje de participación.

Asimismo, estimó que la utilización del crudo por parte del operador del contrato en las etapas de exploración y explotación, antes de ser entregado en el punto de fiscalización, no causa el impuesto sobre las ventas bajo el supuesto previsto en el literal b) del artículo 421 del ET, toda vez que el hidrocarburo utilizado sigue siendo de propiedad del Estado.

Agregó que la Administración Tributaria adoptó la misma postura en su doctrina oficial, de la cual citó los Conceptos nros. 03552, del 25 de febrero de 2016, y 16945, del 10 de agosto del mismo año, en los que la DIAN señaló que el petróleo consumido en beneficio de la concesión no es de

propiedad de quien está realizando la explotación, ya que ello solo ocurre a partir del punto de fiscalización, una vez se realiza el pago de las regalías correspondientes.

Por lo anterior, consideró que la demandante no realizó un autoconsumo de petróleo que pueda ser considerado retiro de bienes gravado con IVA, a la luz de la letra b) del artículo 421 del ET.

Ahora bien, en lo que respecta a la adición de ingresos por prestación de servicios de intermediación, el *a quo* citó las normas sobre causación del IVA en la prestación de servicios, la identificación del sujeto pasivo y la determinación de la base gravable en el marco del mismo hecho generador (*i.e.* artículos 429, 438 y 447 del ET). Asimismo, invocó la definición de servicios contenida en el artículo 1.º del Decreto 1372 de 1992; y, tras hacer un análisis del clausulado de la oferta mercantil efectuada por Meta Petroleum, concluyó que los descuentos variables que se pactaron a efectos de determinar el precio de venta del crudo delatan que, en realidad, lo que pactaron las partes fue una intermediación en el mercado.

Destacó que, en el ejercicio de su autonomía de la voluntad, las partes de una relación contractual bien pueden pactar las reglas que rijan dicha relación, pero que ello no es óbice para que la Administración y el juez de lo contencioso administrativo establezcan la verdadera naturaleza de la operación, a efectos tributarios.

Por último, redujo la cuantía de la sanción por inexactitud, en aplicación del principio constitucional de favorabilidad en materia punitiva, de conformidad con lo establecido en la versión actual de los artículos 647 y 648 del ET.

Recurso de apelación

Las partes interpusieron sendos recursos de apelación contra la sentencia del tribunal, en los términos que a continuación se exponen:

De un lado, la parte demandante (ff. 676 a 681 cp1) impugnó la parte del fallo de primer grado que avaló la recalificación del contrato de compraventa suscrito con Meta Petroleum. Al efecto, reiteró los argumentos propuestos en las anteriores etapas procesales y puntualizó que los contratos de compraventa y de intermediación son excluyentes, de modo que no es dable que el tribunal reconozca la existencia de la compraventa y acto seguido advierta que la misma relación comercial da origen a un servicio de intermediación. Adicionalmente, manifestó que el tribunal desconoció el precedente sentado en las sentencias del 27 de abril, 18 de mayo y 17 de

agosto de 2017 y 15 de febrero y 16 de octubre de 2017, sobre el mismo particular, en las que la misma corporación juzgó que la relación contractual existente entre Meta Petroleum y Pacific obedece a una compraventa de crudo.

A su turno, la parte demandada (ff. 669 a 675 cp1) se opuso al análisis del tribunal que derivó en la consideración de que la actora no era propietaria del crudo empleado para la reinyección, debido a que, a la luz de la letra b) del artículo 421 del ET, el IVA en el autoconsumo del crudo se causa con indiferencia de que la actora, en esa fase de la explotación, no sea la dueña del mismo. Al respecto, resaltó que la precitada norma establece como sujeto pasivo al responsable, el cual no será necesariamente el dueño del bien (arts. 2.º, 3.º y 4.º del ET).

Afirmó que el tribunal no se pronunció respecto de la falta de autorización de la junta directiva para la utilización del crudo, así como tampoco del registro de los barriles de crudo en discusión en la cuenta conjunta.

Alegatos de conclusión

Ambas partes insistieron en los argumentos planteados en los respectivos recursos de apelación (ff. 10 a 34 cp2).

Concepto del Ministerio Público

El Ministerio Público no rindió concepto pese a que, mediante auto del 21 de febrero de 2019, notificado a través de estado del 01 de marzo del mismo año, se corrió traslado para todos los efectos (f. 8 cp2).

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 las partes contra la sentencia del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, proferida el 30 de agosto de 2018, que acogió parcialmente las pretensiones de la demandante.

En los anteriores términos, corresponde a la Sala establecer: (i) 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; (ii) si, durante el tercer bimestre del 2012, la demandante

percibió ingresos como contraprestación de un servicio de intermediación; y (iii) si procede la sanción por inexactitud impuesta por la Administración en el acto demandado.

2- A efectos de dilucidar si en el caso concreto se configuró un supuesto de retiro de inventarios que esté gravado con el impuesto a las ventas, la Sala parte de precisar que:

2.1- 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 ordinal 12 del artículo 424 *ibidem* para desgravar la venta de inmuebles «*con excepción de los mencionados en el ordinal 1 del artículo 468-1*», referencia (al ordinal 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*»⁴, pero se abstuvo de definir el

⁴ 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.

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 descontable del IVA pagado. En ese sentido, esta Sección aclaró en sentencia del 23 de agosto de 2007 (expediente 15210; CP: María Inés 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

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».

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 doctrina⁵, 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.

2.2- Señalado 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

⁵ 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*.

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 Pacific incluye, entre otras actividades, la de vincularse en la exploración y explotación de petróleo, gas y minas (ff. 18 a 24 caa).

(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 (ff. 392 a 397 A caa).

(iii) El 23 de julio de 2012 (f. 8 caa), Pacific presentó la declaración del impuesto sobre las ventas (IVA) correspondiente al tercer bimestre del año 2012, en la que determinó un saldo a favor por valor de \$20.796.095.000 (renglón 64), de los cuales \$20.591.501.000 (renglón 65), correspondieron a un saldo a favor susceptible de devolución.

(iv) Con ocasión de esa liquidación privada, la DIAN profirió el Requerimiento Especial nro. 312382014000059, del 14 de mayo de 2014 (ff. 275 a 283 caa), que, en lo que interesa al primer cargo de apelación, propuso: (i) adicionar los ingresos por operaciones gravadas a la suma de \$52.690.657.000 (renglón 31); (ii) aumentar el valor total del impuesto generado en operaciones gravadas a la cuantía de \$8.448.082.000 (renglón 51); (iii) liquidar sanción por inexactitud de \$44.411.000 (renglón 62); y (iv) disminuir el total del saldo a favor al monto de \$20.706.053.000 (renglón 64), de los cuales \$20.501.460.000 son susceptibles de devolución (renglón 65).

Para justificar dicha modificación, el acto administrativo sostiene *«Este silogismo parte de la premisa en la cual el operador PACIFIC STRATUS ENERGY COLOMBIA CORP. SUCURSAL COLOMBIA, dispone del crudo y ejerce su dominio sobre él 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. 281 caa).

En el mismo acto preparatorio, la DIAN determinó el retiro de barriles para autoconsumo así:

Contrato	Campo	Barriles Consumidos Mayo	Folio	Barriles Consumidos Junio	Folio	Total Barriles Bimestre
Abanico	Abanico	-		88	174	88
Moriche	Mauritia Este1	193	198	263	201	456
Moriche	Mauritia Norte	25	200	20	199	45
Total		218		371		589

(vi) Tras la respuesta al requerimiento especial (ff. 286 a 307 caa), la DIAN profirió la Liquidación Oficial de Revisión nro. 312412015000011, del 09 de febrero de 2015 (ff. 560 a 575 caa), con la que modificó la autoliquidación de IVA de la demandante, correspondiente al tercer bimestre de 2012, en el sentido propuesto por el acto preparatorio.

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. 174 y 175 caa1). De la información allí contenida, la Administración concluyó que, entre mayo y junio del 2012, la sociedad fiscalizada consumió las cantidades de barriles de crudo que a continuación se expone (f. 572 caa):

Barriles Consumidos Mayo	Folio	Barriles Consumidos Junio	Folio	Total Barriles Bimestre
-		88	174	88
193	198	263	201	456
25	200	20	199	45
218		371		589

(vii) Con ocasión del recurso de reconsideración interpuesto por la actora (ff. 580 a 594 caa), la Administración emitió la Resolución 001.504, del 02 de marzo de 2016, que confirmó integralmente la decisión anterior

2.3- 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 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.

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 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 *«Como respuesta al problema jurídico planteamos que si el ordinal B) [sic] del Artículo 421 del Estatuto Tributario estima que se causa el IVA por el retiro de inventarios, así este retiro se haga por su propietario o un tercero (no propietario) causa el IVA»* (f. 509 cp1).

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 prospera el cargo de apelación planteado por la DIAN.

3- Corresponde ahora determinar si los descuentos concedidos por Meta Petroleum a la parte actora en la oferta mercantil de venta de crudo pueden ser calificados como contraprestaciones por servicios de intermediación gravados con IVA, como lo afirman los actos demandados, o si, dadas las condiciones contractuales, el negocio jurídico debe ser considerado como una venta de crudo, en lo cual insiste la demandante.

Al respecto, la Sala no cuestiona la competencia con la que cuenta la

autoridad para recalificar los negocios jurídicos, con miras a determinar las obligaciones tributarias. Pero en el caso objeto de análisis, las piezas procesales integradas en el plenario evidencian que el ejercicio de autonomía de la voluntad llevado a cabo no generó ningún provecho tributario, razón por la cual carece de validez la recalificación negocial efectuada por la demandada. Así, porque con la calificación jurídica dada por las partes al contrato (*i.e.* compraventa) la operación estuvo sometida a IVA del 16%, impuesto que efectivamente fue causado y repercutido por el vendedor al comprador mediante las facturas de venta que obran en el expediente; de modo que, independientemente de si es correcta o incorrecta esa identificación jurídica de la operación negocial culminada, es un hecho cierto que no dio lugar a ninguna disminución en la tributación, circunstancia por la cual la Administración no estaba autorizada a desconocerla. Considera la Sala que, para constatar eventuales ahorros fiscales contrarios al ordenamiento, se requiere adelantar un análisis de la operación desplegada en su completitud, no en sus aspectos parciales, del cual debe surgir, no solamente la demostración de que fue errónea la calificación jurídica dada por las partes a los contratos celebrados, sino también de que ella conllevó una tributación inferior a la que correspondería para la adecuada calificación negocial.

A falta de esas demostraciones, en el *sub lite* está llamado a prosperar el cargo de apelación promovido por la demandante y no se requiere pronunciamiento sobre la sanción por inexactitud, porque fueron desvirtuadas las modificaciones hechas por la Administración a la declaración del IVA presentada por la actora.

4- Finalmente, para decidir sobre las costas en segunda instancia, se considera que el artículo 188 del CPACA determina que la liquidación y ejecución de la eventual condena en costas se regirá por lo dispuesto en el ordenamiento procesal civil. A propósito, el artículo 365 del Código General del Proceso (CGP, Ley 1564 de 2012) dispone que solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación. En el caso concreto, no aparece ningún elemento de prueba que permita comprobar la causación de costas. En consecuencia, no existe fundamento para su imposición.

En definitiva, procede modificar los numerales primero y segundo de la sentencia de primera instancia, a efectos de declarar la nulidad total de los actos administrativos censurados, sin efectuar condena en costas.

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,

FALLA

1. **Modificar** los numerales primero y segundo de la sentencia apelada, por las razones expuestas en la parte motiva de este provisto, en el siguiente sentido:

***Primero. Declarar** la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión nro. 31241201500001, del 09 de febrero de 2015, que modificó la declaración privada del impuesto sobre las ventas correspondiente al tercer bimestre del año 2012, a cargo de la sociedad Pacific Stratus Energy Corp. Sucursal Colombia; y de la Resolución 001.504, del 02 de marzo de 2016, confirmatoria del acto anterior.*

***Segundo.** A título de restablecimiento del derecho, **declarar** en firme la declaración del impuesto a las ventas presentada por la sociedad Pacific Stratus Energy Corp. Sucursal Colombia, correspondiente al tercer bimestre del año 2012.*

2. En lo demás, confirmar la sentencia apelada.
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