



**TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE CUNDINAMARCA  
SECCIÓN CUARTA  
- SUBSECCIÓN "B"-**

Bogotá, D. C., veintidós (22) de febrero de dos mil dieciocho (2018)

**Magistrado Ponente: Dr. JOSÉ ANTONIO MOLINA TORRES**

**EXPEDIENTE: 25000 23 37 000 2015 01839 00**  
**DEMANDANTE: EQUION ENERGÍA LIMITED**  
**DEMANDADO: DIAN**  
**ASUNTO: IVA 5° BIMESTRE AÑO GRAVABLE 2012**

**SENTENCIA**

---

EQUION ENERGÍA LIMITED presentó demanda en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho contra los actos administrativos a través de los cuales la DIAN le profirió liquidación oficial de revisión del IVA por el 5° bimestre del año gravable 2012.

**PARTE ACTORA**

**DECLARACIONES Y CONDENAS**

La parte actora formuló las siguientes pretensiones:

1. Declarar la nulidad del acto administrativo constituido por la *liquidación oficial de revisión* número 312412014000105 del 1 de septiembre 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 quinto bimestre de 2012.
2. Declarar la nulidad del acto administrativo constituido por la *resolución* 007631 del 13 de agosto de 2015, por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la liquidación oficial de revisión número 312412014000105 del 1 de septiembre de 2014, 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 quinto bimestre de 2012.

**HECHOS**

Los supuestos facticos de la demanda se resumen así:

1. El 16 de noviembre de 2012 EQUION ENERGÍA LIMITED presentó la declaración del IVA del 5° bimestre del año gravable 2012 con un saldo a favor de \$22.941.998.000, la cual corrigió el 25 de julio de 2013 para registrar un saldo a favor de \$22.929.823.000.
2. La DIAN profirió el Requerimiento Especial 312382014000056 de 27 de mayo de 2014, al cual dio respuesta EQUION el 17 de junio del mismo año.
3. Mediante Liquidación Oficial de Revisión 312412014000105 de 1 de septiembre de 2014, la DIAN modificó a la sociedad actora la declaración de IVA y le impuso sanción por inexactitud

4. La liquidación oficial de revisión fue confirmada en reconsideración por la Resolución 7631 de 13 de agosto de 2015.

## NORMAS VIOLADAS Y CONCEPTO DE VIOLACIÓN

### CONSTITUCIONALES

- Artículos 29, 95, 102 y 332 de la Constitución Política.

### LEGALES

- Artículo 437 del Estatuto Tributario.
- Artículos 669, 740, 1602, 2142 y 2177 del Código Civil
- Artículos 1262, 1263, 1266 y 1273 del Código de Comercio.
- Artículos 1 y 13 de la Ley 20 de 1969.
- Artículo de la Ley 97 de 1993.
- Artículo 264 de la Ley 223 de 1995.

El concepto de la violación se sintetiza de la siguiente manera:

Expuso que la premisa para que pueda generarse el IVA en los términos del literal 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.

Dijo 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 RECETOR, RIO CHITAMENA, PIEDEMANTE Y TAURAMENA y SANTIAGO DE LAS ATALAYAS.

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 venta; además 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, es decir, con posterioridad a los supuestos retiros de inventario que aduce la DIAN.

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 el hidrocarburo emergió de nuevo 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»*.

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.

Por último consideró que en el hipotético caso de que no prospere la pretensión de nulidad

de los actos demandados, debe levantarse la sanción por inexactitud por cuanto existe una diferencia de criterios entre la Administración y la sociedad demandante relativo a la aplicación del artículo 421 numeral b) del ET, relativo a si el combustible utilizado en desarrollo de los contratos de asociación, exploración y explotación de crudo está gravado con IVA.

## II. ENTIDAD DEMANDADA

### CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos:

Expuso que de conformidad con los artículos 420 numeral a) y 421 numeral b) del ET, constituye hecho generador del IVA el retiro de bienes muebles realizados por el responsable para su uso.

Resaltó que en los contratos de exploración y explotación suscritos por Ecopetrol o la Agencia Nacional de Hidrocarburos (ANH) y el contratista, el primero otorgó al segundo el «derecho de explorar el área contratada y de explotar los hidrocarburos de propiedad del Estado que se descubran dentro de dicha área». Asimismo, se estipuló que «el operador podrá usar el petróleo crudo y el gas que se consuma en desarrollo de las operaciones de producción en el área contratada, y estos consumos estarán exentos de las regalías referenciadas en las cláusulas 13.1 13.2».

Precisó que de acuerdo con lo anterior en calidad de operador y/o asociada de los contratos de asociación, exploración y explotación EQUION utilizó parte del crudo producido, lo que constituye hecho generador del IVA, pues el retiro de bienes corporales muebles para el auto consumo se considera venta.

Dijo que al ser consumido el hidrocarburo por el operador se causa el hecho generador del IVA, por lo cual es en este en quien recae la sujeción pasiva del tributo y no en el Estado como equivocadamente lo sugiere la sociedad actora, porque al momento del consumo era el operador, en este caso EQUION, quien tenía a su cargo la producción, dominio y custodia del crudo con destino al punto de entrega para su cuantificación.

Aseveró que la discusión planteada respecto a si la sociedad contribuyente es o no responsable del IVA generado en el consumo de petróleo en la fase de explotación del crudo, no se resuelve determinando en cabeza de quién se encontraba la propiedad del petróleo, sino que el asunto debe enmarcarse dentro de los artículos 420 numeral a) y 421 numeral b) del ET, según los cuales dicho consumo se considera venta.

Consideró que el Estado es dueño de los recursos naturales mientras permanezcan en el subsuelo, por lo cual no le asiste razón a la actora en el sentido de que el crudo consumido en la operación es propiedad del Estado, ya que una vez extraídos los recursos dejan de pertenecerle para convertirse en un bien comercializable.

Hizo referencia a las etapas de extracción y producción del crudo para manifestar que técnicamente es imposible utilizar el crudo en el primer instante en que sale a la superficie, donde se presumiría es propiedad del Estado; ello, porque el hidrocarburo sale con impurezas, por lo cual los asociados a través del operador deben someterlo a una serie de procesos que lo ponen en condiciones de ser consumido en el campo petrolero.

Finalmente dijo que debe mantenerse la sanción por inexactitud porque no existe diferencia de criterios entre la sociedad contribuyente y la Administración ya que lo que se presentó fue el desconocimiento de normas que establecen claramente el hecho generador del tributo en los retiros de inventarios.

## ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **parte demandante** hizo referencia a los argumentos de la contestación de la demanda para reiterar lo expuesto en la demanda.

La **DIAN** reiteró de manera general lo dicho en la contestación de la demanda.

El **Ministerio Público** no rindió concepto.

## CONSIDERACIONES

### 1. El Caso Concreto

La *litis* se centra en determinar la legalidad de los actos administrativos a través de los cuales la DIAN le profirió a EQUION ENERGÍA LIMITED liquidación oficial de revisión del IVA por el 5° bimestre del año gravable 2012.

### 2. Régimen jurídico

Los artículos 2 y 4 del ET prevén:

#### SUJETOS PASIVOS.

**ARTÍCULO 2o. CONTRIBUYENTES.** Son contribuyentes o responsables directos del pago del tributo los sujetos respecto de quienes se realiza el hecho generador de la obligación sustancial.

**ARTÍCULO 4o. SINÓNIMOS.** Para fines del impuesto sobre las ventas se consideran sinónimos los términos contribuyente y responsable.

El artículo 420 del ET vigente para la época de los hechos<sup>1</sup>, establecía los hechos generadores sobre los que recae el IVA, así:

**ARTÍCULO 420. HECHOS SOBRE LOS QUE RECAE EL IMPUESTO.** El impuesto a las ventas se aplicará sobre:

- a. Las ventas de bienes corporales muebles que no hayan sido excluidas expresamente.
- b. La prestación de servicios en el territorio nacional.
- c. La importación de bienes corporales muebles que no hayan sido excluidos expresamente.
- d. Impuesto sobre las Ventas en los juegos de suerte y azar. Constituye hecho generador del Impuesto sobre las Ventas la circulación, venta u operación de juegos de suerte y azar con excepción de las loterías.

El impuesto se causa en el momento de realización de la apuesta, expedición del documento, formulario, boleta o instrumento que da derecho a participar en el juego. Es responsable del impuesto el operador del juego.

[...]

**Parágrafo.** El impuesto no se aplicará a las ventas de activos fijos, salvo que se trate de las excepciones previstas para los automotores y demás activos fijos que se vendan habitualmente a nombre y por cuenta de terceros y para los aerodinos.

<sup>1</sup> Artículo modificado por el artículo 173 de la Ley 1819 de 2016.

[...].

A su turno, el artículo 421 *ibidem* define los hechos que para efectos del IVA se consideran venta:

**ARTÍCULO 421. HECHOS QUE SE CONSIDERAN VENTA.** Para los efectos del presente Libro, se consideran ventas:

a. Todos los actos que impliquen la transferencia del dominio a título gratuito u oneroso de bienes corporales muebles, independientemente de la designación que se dé a los contratos o negociaciones que originen esa transferencia y de las condiciones pactadas por las partes, sea que se realicen a nombre propio, por cuenta de terceros a nombre propio, o por cuenta y a nombre de terceros.

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.

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.

En relación con el momento de causación del tributo, el artículo 429 del mismo estatuto dispone:

**ARTÍCULO 429. MOMENTO DE CAUSACIÓN.** El impuesto se causa:

a. En las ventas, en la fecha de emisión de la factura o documento equivalente y a falta de éstos, en el momento de la entrega, aunque se haya pactado reserva de dominio, pacto de retroventa o condición resolutoria.

b. En los retiros a que se refiere el literal b) del artículo 421, en la fecha del retiro.

c. En las prestaciones de servicios, en la fecha de emisión de la factura o documento equivalente, o en la fecha de terminación de los servicios o del pago o abono en cuenta, la que fuere anterior.

d. En las importaciones, al tiempo de la nacionalización del bien. En este caso, el impuesto se liquidará y pagará conjuntamente con la liquidación y pago de los derechos de aduana.

**Parágrafo.** Cuando el valor convenido sufiere un aumento con posterioridad a la venta, se generará el impuesto sobre ese mayor valor, en la fecha en que éste se cause.

El artículo 437 *ib.* determina quiénes son responsables del IVA, en los siguientes términos:

**ARTÍCULO 437.** Los comerciantes y quienes realicen actos similares a los de ellos y los importadores son sujetos pasivos.

Son responsables del impuesto:

a. En las ventas, los comerciantes, cualquiera que sea la fase de los ciclos de producción y distribución en la que actúen y quienes sin poseer tal carácter, ejecuten habitualmente actos similares a los de aquellos.

b. En las ventas de aerodinos, tanto los comerciantes como los vendedores ocasionales de éstos.

c. <Literal modificado por el artículo 25 de la Ley 6 de 1992. El nuevo texto es el siguiente:> Quienes presten servicios.

d. Los importadores.

e. Los contribuyentes pertenecientes al régimen común del impuesto sobre las ventas, cuando realicen compras o adquieran servicios gravados con personas pertenecientes al régimen simplificado, por el valor del impuesto retenido, sobre dichas transacciones.

La responsabilidad se extiende también a la venta de bienes corporales muebles aunque no se enajenen dentro del giro ordinario del negocio, pero respecto de cuya adquisición o importación se hubiere generado derecho al descuento.

[...]

#### **4. Acervo Probatorio**

**4.1** Declaración del IVA del 5° bimestre del año gravable 2012 presentada por EQUION ENERGÍA LIMITED el 16 de noviembre de 2012, donde registró un saldo a favor de \$22.941.998.000 (fol. 25 cuad. 1).

**4.2** Corrección a la citada declaración presentada el 25 de julio de 2013, donde se registró un saldo a favor de \$22.929.823.000 (fol. 23 cuad. 1).

**4.3** Requerimiento especial 312382014000056 de 27 de mayo de 2014, por medio del cual la DIAN propuso a EQUION modificar la declaración de IVA del 5° del año gravable 2012 (fols. 111-116).

**4.4** Liquidación Oficial de Revisión 312412014000105 de 1 de septiembre de 2014, a través de la cual DIAN modificó a la sociedad actora la declaración del IVA del 5° bimestre de 2012, en el sentido de (entre otros) adicionar al renglón IVA generado por consumos la suma de \$247.896.000; fijar el saldo a favor en \$22.285.293.000 e imponer sanción por inexactitud por \$396.634.000 (fols. 64-75).

**4.5** Resolución 7631 de 13 de agosto de 2015, a través de la cual la DIAN confirmó en reconsideración la liquidación oficial de revisión (fols. 77-89).

**4.6** Contrato de asociación PIEDEMONTÉ suscrito entre *BP EXPLORATION COMPANY (COLOMBIA) LIMITED* y *ECOPETROL*, contrato de asociación RECETOR celebrado entre *ECOPETROL* y las sociedades *MAXUS ENERGY COLOMBIA B. V.*, *BP EXPLORATION COMPANY (COLOMBIA) LIMITED*, *INVERSIONES Y ASESORIAS PRETOQUÍMICAS S. A.* y *TRITÓN COLOMBIA INC*; contrato de asociación SANTIAGO DE LAS ATALAYAS suscrito por *ECOPETROL* y la sociedad *TRITON COLOMBIA INC*; contrato de asociación RÍO CHITAMENA Y TAURAMENA celebrado entre *ECOPETROL* y *TOTAL EXPLORATIE EN PRODUCTIE*, *BP EXPLORATION COMPANY (COLOMBIA) LIMITED* y *TRITON COLOMBIA INC* (fols. 92-531).

**4.7** Plan Integral para Explotación Unificada de la Estructura Petrolífera de Cusiana (fols. 532-558).

**4.8** Informe suministrado por el contribuyente donde se detalla la producción de crudo durante los meses de septiembre y octubre de 2012, incluidos los retiros para consumo (8.252 barriles) los cuales fueron reportados al Ministerio de Minas (fols. 11 a 22 cuad. 1).

#### **5. Análisis de la Sala**

La discusión tiene como propósito determinar si el petróleo crudo que utilizó la sociedad EQUION ENERGÍA LIMITED en calidad de operadora y asociada de los contratos de asociación para la exploración y explotación de los bloques petroleros SANTIAGO DE LAS ATALAYAS, TAURAMENA, RECETOR, RÍO CHITAMENA y PIEDEMONTÉ antes de que el hidrocarburo fuera entregado en el punto de fiscalización, puede ser considerado como un retiro de bienes muebles para uso en los términos del artículo 421 literal b) del ET, y por

ende, constituye hecho generador del IVA. En caso de que así sea, se analizará la procedencia de levantar la sanción por inexactitud.

Como quedó visto, el artículo 420 del ET prevé que el IVA se aplicará sobre los siguientes hechos:

- 1) La venta de bienes corporales muebles e inmuebles, con excepción de los expresamente excluidos.
- 2) La venta o cesiones de derechos sobre activos intangibles, únicamente asociados con la propiedad industrial.
- 3) La prestación de servicios en el territorio nacional, o desde el exterior, con excepción de los expresamente excluidos.
- 4) La importación de bienes corporales que no hayan sido excluidos expresamente.
- 5) La circulación, venta u operación de juegos de suerte y azar, con excepción de las loterías y de los juegos de suerte y azar operados exclusivamente por internet, en el momento de realización de la apuesta, expedición del documento, formulario, boleta o instrumento que da derecho a participar en el juego. Es responsable del impuesto el operador del juego.

Así, por regla general el IVA se causa por la venta de bienes y servicios, y en la importación de bienes corporales que no hayan sido excluidos. Asimismo, el numeral a) del artículo 421 del ET, vigente para la época de los hechos, se consideran ventas ***“todos los actos que impliquen la transferencia del dominio a título gratuito u oneroso de bienes corporales muebles, independientemente de la designación que se dé a los contratos o negociaciones que originen esa transferencia y de las condiciones pactadas por las partes, sea que se realicen a nombre propio, por cuenta de terceros a nombre propio, o por cuenta y a nombre de terceros”***.

Sin embargo, el citado artículo también estableció algunas ficciones legales según las cuales se entiende que existe venta para efectos del IVA, al tenor de los numerales b) y c) de la citada norma en: ***“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 ***“las incorporaciones de bienes corporales muebles a inmuebles, o a servicios no gravados, así como la transformación de bienes gravados en bienes no gravados, cuando tales bienes hayan sido creado”***, respectivamente.

La sala enfatiza que a diferencia de la venta, en las dos últimas hipótesis realmente no hay transferencia del dominio del bien. El dominio es definido por el artículo 669 del Código Civil de la siguiente:

**ARTÍCULO 669. CONCEPTO DE DOMINIO.** El dominio que se llama también propiedad es el derecho real en una cosa corporal, para gozar y disponer de ella arbitrariamente, no siendo contra ley o contra derecho ajeno.

La propiedad separada del goce de la cosa se llama mera o nuda propiedad.

En todo caso, en cualquiera de las hipótesis del artículo 421 del ET **es necesario que se ejerza la propiedad sobre el bien, pues solo de esa manera podría disponerse del mismo, sea para venderlo, retirarlo para el uso**, para formar parte de los activos fijos de la empresa, etc. A esta conclusión ha llegado la doctrina en el caso de los retiros de bienes para consumo, que es la hipótesis que interesa al asunto.

Al efecto ha dicho lo siguiente:

(...) es claro que para que se configure el retiro, como hecho generador del impuesto, es **indispensable que lo realice o protagonice el propietario del bien retirado**; vale decir, el responsable (...) <sup>2</sup> (Destaca la sala).

<sup>2</sup> PLAZAS VEGA, Mauricio A. el Impuesto sobre el Valor Agregado. Tercera edición. Editorial Temis. 2015. Pag. 354

Ahora, si bien el artículo 421 numeral b) del ET alude al término *responsable* y no al de *propietario* en el retiro de bienes para uso (también conocido como retiro de inventario), es lo cierto que la calidad de propietario es necesaria, pues, se insiste, solo puede disponer de un bien quien ejerce la propiedad sobre el mismo.

Similar posición asumió la sala en sentencia de 3 de agosto de 2017, en la que se precisó lo siguiente:

(...) se concluye que para que se configure un consumo de inventarios los bienes corporales que conforman los inventarios **deben encontrarse en cabeza del responsable quien, a su vez, puede disponer de los mismos para su propio uso o para ser enajenados**<sup>3</sup>. (Resalta la sala).

Con arreglo a lo anterior, la sala concluye que en los casos de uso de petróleo crudo en virtud de contratos de asociación para la exploración y explotación de hidrocarburos, para que se configure el hecho generador del IVA es necesario que el bien sea de propiedad de quien lo usa. Por tanto, en el *sub examine* resulta de gran importancia definir de quién (propiedad) era el crudo consumido por EQUION ENERGÍA LIMITED con anterioridad a la entrega del hidrocarburo en el punto de fiscalización para su cuantificación y reparto a las partes asociadas, de acuerdo con su participación.

Pues bien, el artículo 332 de la Constitución Política prevé:

**ARTÍCULO 332. El Estado es propietario del subsuelo y de los recursos naturales no renovables**, sin perjuicio de los derechos adquiridos y perfeccionados con arreglo a las leyes preexistentes.

Así, el Estado es el propietario del subsuelo y de los recursos naturales no renovables, incluidos los hidrocarburos, sin perjuicio de los derechos adquiridos y perfeccionados con arreglo a las leyes preexistentes. En tal sentido lo previó también el artículo 1 de la Ley 20 de 1969 «por la cual se dictan algunas disposiciones sobre minas e hidrocarburos» que dispuso que **«todas las minas pertenecen a la Nación, sin perjuicio de los derechos constituidos a favor de terceros. Esta excepción, a partir de la vigencia de la presente ley, solo comprenderá las situaciones jurídicas subjetivas y concretas debidamente perfeccionadas y vinculadas a yacimientos descubiertos»** y el artículo 13 *ibidem* dispuso que **«las normas contenidas en el artículo 1o. de esta Ley se aplicarán también a los yacimientos de hidrocarburos»**.

Como bien se aprecia, frente a la titularidad del Estado la Constitución Política y la ley han reconocido excepcionalmente la propiedad privada sobre estos recursos para garantizar derechos adquiridos y perfeccionados por terceros. En lo atinente a los hidrocarburos, el Decreto 1056 de 1956 «por el cual se expide el código de petróleos», dispuso lo siguiente:

**Artículo 5°.** Los derechos de los particulares sobre el petróleo de propiedad privada serán reconocidos y respetados como lo establece la Constitución, y el Estado no intervendrá con respecto a ellos en forma que menoscabe tales derechos. Es de propiedad particular el petróleo que se encuentren en terrenos que salieron legalmente del patrimonio nacional con anterioridad al 28 de octubre de 1873 y que no hayan sido recuperado por la Nación por nulidad, caducidad, resolución o por cualquier otra causal legal. Son también propiedad particular los petróleos adjudicados legalmente como minas durante la vigencia del artículo 112 de la ley 110 de 1912, bastando en este último caso para los efectos de los incisos primero y segundo del artículo 35 de este código, presentar el título de adjudicación expedido por autoridad competente durante la vigencia del citado artículo del Código Fiscal.

<sup>3</sup> Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, exp. 25000-23-37-000-2014-00690-00, M. P. Carmen Amparo Ponce Delgado.

Por su parte la Ley 97 de 1993 interpretó con autoridad la Ley 20 de 1969 y dispuso en su artículo primero:

**ARTÍCULO 1o.** Reconocimiento excepcional de propiedad privada sobre hidrocarburos. Para efectos de la excepción prevista en los artículos 1 y 13 de la Ley 20 de 1969, se entiende por derechos constituidos a favor de terceros las situaciones jurídicas subjetivas y concretas, adquiridas y perfeccionadas por un título específico de adjudicación de hidrocarburos como mina o por una sentencia definitiva y en ejercicio de los cuales se hayan descubierto uno o varios yacimientos de hidrocarburos, a más tardar el 22 de diciembre de 1969.

En criterio de la sala las anteriores excepciones reafirman la primacía de la propiedad del Estado sobre los hidrocarburos, quien se reserva el derecho a explotarlos de manera directa o en asocio con los particulares. Al efecto, el artículo 1° del Decreto 2310 de 1974 «*por el cual se dictan normas sobre abolición del régimen de concesiones en materia de hidrocarburos y se adiciona el Artículo 58 del Decreto 2053 de 1974*», dispuso:

**Artículo 1°.** Con excepción de los contratos de concesión vigentes en la fecha de expedición del presente Decreto, **la exploración y explotación de hidrocarburos de propiedad nacional**, estará a cargo de la Empresa Colombiana de Petróleos, la cual podrá llevar a efecto dichas actividades, directamente o por medio de contratos de asociación, operación, de servicios o de cualquier otra naturaleza, distintos de los de concesión celebrados con personas naturales o jurídicas, nacionales o extranjeras.

Por consiguiente, a partir de la expedición del Decreto 2310 de 1974 la exploración y explotación de hidrocarburos de propiedad nacional a través de los contratos de concesión quedó abolida, pues en adelante dicha labor sería adelantada directamente por ECOPETROL o por medio de contratos de asociación.

Cabe precisar que el contrato de concesión en materia minera ha sido concebido por la doctrina como un contrato administrativo celebrado entre el Gobierno y un inversionista llamado concesionario, por medio del cual aquel le otorga este un privilegio para poder explotar los recursos naturales no renovables pertenecientes a la Nación, y a su turno el inversionista se obliga a pagar una regalía como contraprestación<sup>4</sup>, en tanto que el contrato de asociación ha sido definido por la jurisprudencia como «*la ejecución conjunta de actividades propias de la industria petrolera y la consecuente repartición de los costos y riesgos de los mismos en la proporción pactada por las partes contratantes. Así mismo, en virtud de este contrato las partes pueden convenir que los hidrocarburos producidos pertenecerán a cada parte contratante en las proporciones estipuladas en el mismo*»<sup>5</sup>.

Pues bien, la Sala advierte que en la modalidad de asociación la compañía BP EXPLORATION COMPANY – COLOMBIA – LIMITED, quien 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, suscribió con ECOPETROL los siguientes contratos:

CONTRATO	FECHA DE SUSCRIPCIÓN	FECHA VENCIMIENTO	SOCIOS	OPERADOR VIGENTE	PARTICIPACION EN OPEX <sup>6</sup>
SANTIAGO DE LAS ATALAYAS	11-06-1982	01-07-2010	ECOPETROL, EQUION TEPMA SANTIAGO OIL	ECP	50.00% 19.00% 19.00% 12.00%
TAURAMENA	05-05-1988	04-07-2016	ECOPETROL, EQUION TEPMA SANTIAGO OIL	EQUION	69.37% 11.64% 11.64% 7.35%

<sup>4</sup> LEJOUR DE MORENO, Juanita. Régimen de Exploración y Explotación de Petróleos, Sistemas de Contratación en Colombia. Temas Mineros y Petroleros. Bogotá. Tercer Mundo Editores, 1995. Pág. 153.

<sup>5</sup> Corte Constitucional, sentencia C-994 de 2001.

<sup>6</sup> Costos de operación.

Expediente 25000 23 37 000 2015 01839 00  
 EQUION ENERGÍA LIMITED VS. DIAN  
 IVA 5° BIMESTRE AÑO GRAVABLE 2012

RECETOR	31-03-1989	31-03-2017	ECOPETROL, EQUION SANTIAGO OIL	EQUION	50.00% 40.00% 10.00%
RÍO CHITAMENA	03-12-1993	01-02-2019	ECOPETROL, EQUION TEPMA SANTIAGO OIL	EQUION	69.37% 11.64% 11.64% 7.35%
PIEDEMONTE	01-03-1992	01-03-2010	ECOPETROL, EQUION	EQUION	50.00% 50.00%

(fols. 92-531).

Según la cláusula 1ª de cada uno de los contratos de asociación, estos tenían por objeto «la exploración del área contratada y la explotación del petróleo de **propiedad nacional** que pueda encontrarse en dicha área». En dichos contratos también se pactó que «**el operador podrá usar el petróleo crudo y el gas, que se consume en desarrollo de las operaciones de producción en el área contratada**» (fol. 342).

De igual manera, en la cláusula cuarta de los contratos se estipuló lo siguiente:

**CLÁUSULA 14. DISTRIBUCIÓN Y DISPONIBILIDAD DEL PETRÓLEO. 14.1** El petróleo producido, exceptuando el que haya sido utilizado en beneficio de las operaciones de este contrato, y el que inevitablemente se desperdicie en estas funciones, será transportado a los tanques comunes de las partes o a otras instalaciones de medición que las partes acuerden. El petróleo será medido conforme a las normas y métodos aceptados por la industria petrolera y basándose en esta medición se determinarán los porcentajes a que se refiere la cláusula 13, y el petróleo restante, **desde este momento es propiedad de cada parte en las proporciones especificadas en este contrato. – 14.2** Después de deducidos los porcentajes correspondientes a la regalía, el resto del petróleo y de gas producido y proveniente del campo **es propiedad de las partes en la siguiente proporción: (...)**

Como se ve, lo convenido en los contratos de asociación no solo ratifica la propiedad del Estado sobre el petróleo que pueda encontrarse en los bloques SANTIAGO DE LAS ATALAYAS, TAURAMENA, RECETOR, RÍO CHITAMENA y PIEDEMONTE **sino que también clarifica en qué momento el hidrocarburo producido en desarrollo de los convenios de asociación para la exploración y explotación pasa al dominio de las partes asociadas: cuando es entregado en el punto de medición o punto de fiscalización en la misma proporción en que estas participan en dichos contratos.** De ahí que antes de esa etapa se requiera de la autorización expresa del Estado para que el operador pueda usar el petróleo crudo y el gas en las operaciones de producción, como quedó estipulado en cada uno de los contratos relacionados en el cuadro anterior.

Sobre la importancia del punto de entrega o de fiscalización la Contraloría General de la República ha expresado que:

El procedimiento de fiscalización es de gran importancia, pues es a través de este instrumento que el Estado puede garantizar que los volúmenes de hidrocarburos reportados para comercialización se ajusten realmente a los volúmenes producidos, **los cuales son tomados como base para efectos de calcular la participación del Estado bien sea como asociado a través de Ecopetrol, o para la liquidación y pago de regalías**<sup>7</sup>.

Con arreglo a lo anterior la sala concluye que el uso de petróleo por parte del operador, entendido este como la persona designada por las partes asociadas para que por cuenta de estas lleve a término directamente las operaciones necesarias para explorar y explotar el petróleo que se encuentre en el área contratada, antes de que el hidrocarburo sea puesto en el punto de entrega o fiscalización, no casusa el IVA en los términos del artículo 421 numeral

<sup>7</sup> LA FISCALIZACIÓN DE HIDROCARBUROS LÍQUIDOS EN COLOMBIA. ETAPAS DE EXPLOTACIÓN Y PRODUCCIÓN. Pág. 3

b) del ET, pues, se reitera, hasta ese momento el bien es propiedad del Estado y no de las partes asociadas, mucho menos del operador que como lo señaló la sociedad demandante, puede no ser parte asociada de dichos contratos.

Cabe resaltar que a similar conclusión llegó la DIAN en el Concepto 003552 de 25 de febrero 2016, donde expresó que *«el consumo de petróleo crudo en beneficio de la concesión no se encuentra gravado con el impuesto sobre las ventas, en la medida en que no se considera un retiro de inventarios, **pues claro que los mismos no son propiedad del ente que está llevando a cabo la explotación hasta antes del punto de fiscalización**»*.

Este concepto fue ratificado por el Concepto 16495 del 10 de agosto de 2016, donde puntualmente se agregó que *«para que se configure una venta en los términos del 420 y 421 del Estatuto Tributario debe tratarse de bienes corporales muebles que se consideren activos movibles y se encuentren dentro del haber del obligado, y a efectos de la operación del concepto estudiado aquel bien [petróleo crudo] solo adquiere esta vocación para el responsable, en el momento posterior al pago de las regalías correspondientes en el punto de fiscalización, tal y como se argumentó en el concepto objeto de estudio, ya que es en este momento en el que existe disposición plena sobre los recursos»*.

Nótese cómo en este último concepto la DIAN resalta la necesidad de que los bienes consumidos se encuentren en el haber del responsable del IVA para que se configure el denominado retiro de inventario como hecho generador del IVA.

El concepto de inventario se encuentra definido en el artículo 63 del Decreto 2649 de 1993 *«por el cual se reglamenta la Contabilidad en General y se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia»*, de la siguiente manera:

**ARTICULO 63. INVENTARIOS.** Los inventarios representan bienes corporales destinados a la venta en el curso normal de los negocios, así como aquellos que se hallen en proceso de producción o que se utilizarán o consumirán en la producción de otros que van a ser vendidos.

En la sentencia de 3 de agosto de 2017<sup>8</sup>, que se reitera, la sala sostuvo que para que se configure un consumo de inventarios los bienes corporales que conforman los inventarios deben encontrarse en cabeza del responsable, quien a su vez puede disponer de los mismos para su propio uso o para ser enajenados.

Por lo demás, es un hecho aceptado por las partes que el uso de barriles de crudo realizado por EQUION ENERGÍA LIMITED en el proceso de exploración y explotación en virtud del contrato de asociación del que era parte asociada y a la vez operadora, se hizo con anterioridad a la entrega del hidrocarburo en los puntos de fiscalización.

No obstante, para la DIAN lo anterior no reviste importancia, ni siquiera le resulta relevante establecer en cabeza de quien estaba la propiedad del petróleo crudo usado, pues en su criterio, desde el momento en que la sociedad demandante suscribió los contratos de asociación para la exploración y explotación de petróleo y asumió la calidad de operadora del contrato, asumió la condición de responsable del IVA por el simple hecho de utilizar los barriles de crudo en el proceso productivo. Al efecto, en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión se consideró lo siguiente:

**Independientemente de si el Estado es el propietario del crudo como se comprobó de las normas constitucionales y legales**, en materia tributaria el retiro del mismo para autoconsumo por el operador se considera venta, de conformidad con lo previsto en el literal b) del artículo 421 del Estatuto Tributario, lo cual se estableció de acuerdo con información de inventarios y producción de crudo suministrada por el contribuyente, en donde se evidencia que durante los meses de enero y febrero de 2012, realizó consumos, los cuales fueron reportados al Ministerio de Minas y Energía en las

<sup>8</sup> Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, exp. 25000-23-37-000-2014-00690-00, M. P. Carmen Amparo Ponce Delgado.

Expediente 25000 23 37 000 2015 01839 00  
 EQUION ENERGÍA LIMITED VS. DIAN  
 IVA 5° BIMESTRE AÑO GRAVABLE 2012

respectivas formas 4 (folios 69 a 76), mediante el cual informa el control volumétrico de la producción que se realiza, estableciendo el consumo de barriles así:

MESES	BARRILES
SEPTIEMBRE	4.282
OCTUBRE	3.970
<b>TOTALES</b>	<b>8.252</b>

**No es cierto, que se incurra en incoherencia en la liquidación oficial de revisión, cuando se reconoce que el crudo es propiedad del Estado y se concluye sobre la existencia del hecho que genera el impuesto sobre las ventas por el retiro para autoconsumo y la calidad de responsable del contribuyente como operador, ya que como se explicó, es especial el tratamiento en materia tributaria y es responsable quien efectúa el retiro para su utilización, que como se estudió fue autorizada, efectuada y reconocida por terceros.**

**Lo pactado en los contratos de participación y asociación sobre el manejo del crudo, así como las etapas del proceso de exploración o explotación, o a quién se destine finalmente el crudo resultante de los contratos, o los réditos del contrato, o la forma de manejo de la cuenta de operación conjunta entre las partes, no desvirtúa el hecho generador y la causación del impuesto sobre las ventas, respecto del crudo para uso del contribuyente como operador, operación que al no estar excluida o exenta está gravada a la tarifa del dieciséis por ciento (16%).**

No se desconoce lo previsto en el artículo 793 del Código Civil, alusivo a la disposición que implica la propiedad de un bien, por cuanto el impuesto sobre las ventas en el caso analizado se generó por el retiro autorizado por parte del operador contribuyente que tenía frente a tales bienes unos contratos de asociación y participación, según los cuales podía emplear el crudo retirado para su utilización en lo antes anotado, razón por la que no está desvirtuado, que no se haya configurado una venta según el tratamiento especial del literal b) del artículo 421 del Estatuto Tributario aplicable a dicho régimen.

**La custodia que tenía el operador y los autorizados retiros de crudo para su utilización, no contradice el "debido registro" del petróleo de propiedad del Estado, ya que el tratamiento tributario en el impuesto sobre las ventas no se reguló con la condición que quién era el propietario, sino quién efectuaba el retiro, razón por la que no era necesaria la propiedad para que se generara el impuesto, tal como se desprende del texto de las normas especiales en materia fiscal.**

En el expediente está demostrado que en el proceso de operación del contrato de asociación para la exploración y explotación de los bloques SANTIAGO DE LAS ATALAYAS, TAURAMENA, RECETOR, RÍO CHITAMENA y PIEDEMONTE, la sociedad EQUION ENERGÍA LIMITED usó 8.252 barriles de crudo, los cuales no se consideran retiro de bienes muebles para uso en los términos del artículo 421 literal b) del ET, pues este se hizo antes de la entrega del hidrocarburo en el punto de fiscalización.

Consecuentemente, se declarará la nulidad de los actos demandados, y a título del derecho de dispondrá la firmeza de la declaración del IVA del 5° bimestre del año gravable 2012, presentada por la sociedad actora.

Por no haberse causado no se condena en costas.

**En mérito de lo expuesto, el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "B", administrando justicia en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la Ley,**

**FALLA:**

Expediente 25000 23 37 000 2015 01839 00  
EQUION ENERGÍA LIMITED VS. DIAN  
IVA 5° BIMESTRE AÑO GRAVABLE 2012

1. Se **DECLARA LA NULIDAD** de la Liquidación Oficial de Revisión 312412014000105 del 1 de septiembre de 2014 y la Resolución 7631 del 13 de agosto de 2015, por medio de las cuales la DIAN le modificó a EQUION ENERGÍA LIMITED la declaración del IVA del 5° bimestre del año gravable 2012.
2. A título de restablecimiento del derecho se **DECLARA** la firmeza de la declaración del IVA del 5° bimestre del año gravable 2012, presentada por la sociedad actora.
3. Por no haberse causado no se condena en costas.
4. En firme esta providencia, archívese el expediente previa devolución de los antecedentes administrativos a la oficina de origen y del remanente de gastos del proceso, si a ello hubiere lugar. Déjense las constancias y anotaciones de rigor.

**CÓPIESE, NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE**

**Aprobado según consta en acta de la fecha.**

**JOSÉ ANTONIO MOLINA TORRES**  
Magistrado

**LINA ÁNGELA MARÍA CIFUENTES CRUZ**  
Magistrada

**CARMEN AMPARO PONCE DELGADO**  
Magistrada