

**PROYECTO TRABAJO DE GRADO ESPECIALIZACIÓN DERECHO
TRIBUTARIO 2014**

**IMPUESTO AL VALOR AGREGADO DEL CONCEPTO AUTOCONSUMO EN EL
PROCESO DE EXTRACCIÓN DE HIDROCARBUROS**

**Hernán Mauricio Cárdenas Ríos
Jorge Andrés Pinzón Valencia
Juliana Duque Giraldo**

Director: Andrés Millán Pineda

**Pontificia Universidad Javeriana
Facultad de Derecho
Bogotá D.C. 2014**

JUSTIFICACIÓN

Teniendo en cuenta la importancia actual de la industria petrolera en Colombia, la Administración de Impuesto y Aduanas Nacionales DIAN (en adelante “DIAN”) se ha encargado de elevar los niveles de control y fiscalización de ésta en materia de los impuestos nacionales aplicables a ella, entre ellos, el impuesto sobre las ventas. Actualmente, la DIAN ha interpretado que las compañías del sector hidrocarburos, que se encuentran en etapa de producción, autoconsumen su propio producto, entendiendo que lo anterior debería interpretarse como un retiro de inventario y por ende dando a lugar a realización del hecho generador del Impuesto al Valor Agregado (en adelante “IVA”). La problemática anteriormente mencionada, actualmente no se encuentra regulada y definida por la ley. Nos proponemos a través de este trabajo a evaluar e iniciar, desde el ámbito académico, la discusión al problema anteriormente planteado, el cual a la fecha no tiene mayor desarrollo doctrinal ni jurisprudencial, esperando que nuestro estudio y conclusiones aporten al estado actual de discusión del tema aquí tratado.

CONTENIDO

<u>1. Problemática</u>	Pág. 4
<u>2. Hecho generador como elemento del tributo objeto de análisis</u>	Pág. 4
<u>3. Etapas del proceso de producción de crudo por parte de los operadores.</u>	Pág. 6
<u>3.1. Regulación exploración y explotación de crudo en Colombia.</u>	Pág. 6
<u>3.2. Etapas del proceso de exploración y extracción de crudo.</u>	Pág. 9
<u>3.3. Fiscalización.</u>	Pág. 12
<u>4. Interpretación jurídica-contractual y legal sobre la transferencia de propiedad del crudo por parte de la nación a terceros</u>	Pág. 13
<u>5. Argumentos de la DIAN sobre la generación del IVA en el autoconsumo del crudo; supuesta evasión de los grandes operadores</u>	Pág. 21
<u>6. Análisis de la posición de la DIAN</u>	Pág. 23
<u>7. Conclusión</u>	Pág. 34
<u>8. Bibliografía</u>	Pág. 37

1. PROBLEMÁTICA

El problema jurídico tributario que nos proponemos abordar en este escrito es el análisis y desarrollo de argumentos jurídicos que permitan asumir frente a la tesis sostenida por la DIAN de que el “autoconsumo” de crudo en la etapa de extracción y producción de hidrocarburos constituye un retiro de inventario y por ende la realización del hecho generador del IVA.

Recientemente, la administración tributaria ha generado dudas al sector de hidrocarburos, donde como resultado de los reportes de fiscalización, se pueden estar presentando posibles evasiones al IVA, puesto que dichos reportes exponen unos autoconsumos durante la etapa de explotación y extracción, los cuales la Dian los entiende como retiro de inventario.

Para estos efectos, evaluaremos quién es el sujeto pasivo, según la naturaleza de operación de extracción y producción de hidrocarburos y de acuerdo con los contratos de exploración y producción donde interviene el Estado y los operadores de los campos petroleros. Así mismo, haremos una explicación sobre conceptos como fiscalización del producto y autoconsumo, puesto que de los mismos dependerá establecer si realmente se causa el impuesto del IVA en cabeza del operador de los campos petrolíferos y si a ese autoconsumo se le podría traducir a un retiro de inventarios, conforme lo ha entendido la jurisprudencia y la doctrina.

2. HECHO GENERADOR COMO ELEMENTO DEL TRIBUTO OBJETO DE ANALISIS

Con el fin reflejar una posición a la problemática plasmada, es indispensable primero, desarrollar una breve conceptualización acerca de los elementos del tributo en el impuesto a las ventas de manera general, para así llevarlo al ámbito

del negocio de exploración y producción de hidrocarburos, de tal manera que podamos ubicar el elemento principal que es materia de este análisis.

Al igual que en los demás tributos, el IVA tiene su regulación en cuanto a los elementos que lo componen: Hecho Generador, Sujeto activo, Sujeto Pasivo, Base Gravable y tarifa.

Como es de general conocimiento, la entidad encargada del recaudo de los impuestos nacionales es la DIAN, quien representa al Estado como sujeto activo del impuesto a las ventas. En cuanto al sujeto pasivo debemos identificar que en el IVA existe un sujeto pasivo económica o quien es el que realmente soporta el tributo y que se refiere al consumidor que adquiere los productos y servicios gravados con dicho tributo, y el sujeto pasivo jurídico, quien es el responsable de la obligación tributaria sustancial (recaudar y declarar). Por otra parte, tenemos la base gravable la cual de manera general se refiere al valor comercial de la venta pero que se puede ver afectada por distintas disposiciones y reglas específicas que el legislador ha señalado de manera expresa. En cuanto a la tarifa se define como el porcentaje aplicable a la base gravable.

Teniendo en cuenta que el principal objeto de nuestro análisis se centra en el hecho generador del IVA, nos permitimos transcribir los siguientes artículos del estatuto tributario:

“Art 420, literal a) El impuesto a las ventas se aplicara sobre las ventas de bienes corporales muebles que no hayan sido excluidas expresamente”.

“Art 421, literal b) Se consideran venta: los retiros de bienes corporales muebles hechos por el responsable para su uso o para formar parte de los activos fijos de la empresa”.

“Art 458, En los retiros a que se refiere el literal b del artículo 421, la base gravable será el valor comercial de los bienes”.

Teniendo claro que la problemática planteada en el análisis se basa principalmente en la aplicación de los artículos señalados anteriormente, con relación el IVA generado en el retiro de inventarios, la DIAN se ha pronunciado sobre el tema a través de varios conceptos¹, que en resumen expresa su posición en el entendido que todo retiro de inventario es un hecho generador del impuesto a las ventas, señalando las diferentes especificaciones del tipo de retiro. Así las cosas, la verdadera inquietud es si se debe considerar retiro de inventario la proporción de crudo (Hidrocarburo) o de las partes que lo conforman, y que en la extracción son consideradas como pérdida o utilizadas como insumos por diferentes efectos, previo a la etapa de fiscalización, que es donde realmente se puede considerar que parte del crudo extraído corresponde a la compañía encargada de la exploración y producción de hidrocarburos, en el entendido que cualquier producto extraído del subsuelo en el territorio nacional pertenece al Estado, de acuerdo con lo consagrado en la constitución política de Colombia.

3. ETAPAS DEL PROCESO DE PRODUCCIÓN DE CRUDO POR PARTE DE LOS OPERADORES.

Con el fin de llevar a cabo nuestro análisis, es importante que se haga un breve recuento de cómo se desarrolla el proceso de exploración y producción del petróleo en Colombia.

3.1. Regulación exploración y explotación de crudo en Colombia.

Antes del año 2003, la total regulación comercial e industrial de la exploración, explotación, refinación, transporte y comercialización de hidrocarburos, sus derivados y productos, así como el manejo de las actividades administrativas de

¹ Concepto Unificado 001 de 2003, título II, capítulo II, numeral 1.2.7, Concepto 052580 de junio de 2006, Concepto 21956 de marzo de 2006 y Concepto 56877 de septiembre de 2013, entre otros.

las reservas de hidrocarburos propiedad de la Nación y activos como acciones y participaciones, estaban a cargo de la Empresa Colombiana de Petróleo-Ecopetrol (en adelante “Ecopetrol”).

Con el Decreto 1760 de 2003, modificado por el Decreto 4137 de 2011 el Presidente Álvaro Uribe Vélez decide por necesidad y conveniencia económica y administrativa, escindir las funciones de Ecopetrol. Así las cosas, se crea la Agencia Nacional de Hidrocarburos (en adelante “ANH”), la cual está tiene varias funciones, dentro de las cuales está *“administrar integralmente las reservas y recursos hidrocarburíferos de propiedad de la Nación; promover el aprovechamiento óptimo y sostenible de los recursos hidrocarburíferos y contribuir a la seguridad energética nacional”*.²

La ANH es el ente delegado y creado por el gobierno para controlar todo el proceso de exploración y extracción del crudo. Esta entidad se encarga de elaborar, revisar, actualizar y autorizar los contratos, los cuales regulan los términos y condiciones de la exploración y la explotación de hidrocarburos de la Nación. Así mismo, es la entidad encargada de recaudar las regalías y compensaciones monetarias que correspondan al Estado por la explotación de hidrocarburos y girar esos recursos a las entidades que tengan derechos sobre ellos de acuerdo con las disposiciones legales.

En palabras de funcionarios del Banco de la República³ “En el diseño de los contratos existen una serie de aspectos básicos que deben tenerse en cuenta. En

2 Presidencia de la República de Colombia, Ministerio de Minas y Energía, Decreto 4137 de 2011, No. 48.242 de 3 de noviembre de 2011, artículo 3.

3 Banco de la República. LÓPEZ Enrique, MONTES AARÓN GARAVITO Enrique y COLLAZOS María Mercedes. Borradores de Economía. La Economía Petrolera en Colombia. (Parte I) Marco Legal-contractual y Principales Eslabones de la Cadena de Producción (1920-2010). Número 692, 2012, pág. 21 y 22

primer lugar, se define la distribución de los riesgos. Las empresas petroleras (o mineras en general) son tomadoras de riesgo y están en disposición de proveer recursos financieros y técnicos para exploración y de asumir los riesgos de un fracaso. Las compañías esperan recibir a cambio, si hay éxito, una compensación que les permita recobrar su inversión inicial y un beneficio ya sea monetario o en especie (una cantidad de gas y/o petróleo). Hay que tener en cuenta que un resultado financiero similar se puede alcanzar con diferentes formas de arreglos contractuales.

En segundo lugar, en la ley petrolera o en el contrato, según sea el caso, se estipula el grado de libertad que tiene una compañía internacional con relación a sus operaciones y en la planeación de su desarrollo y planes de inversión relacionados con su operación. Por último, los términos del contrato especifican, área asignada, duración, actividades de exploración y producción, obligaciones generales, entre otros aspectos (ANH, 2004) que configuran un esquema que, sumado al pago de regalías e impuestos, determina los compromisos y la distribución de la renta petrolera entre las partes. Así, de unas adecuadas condiciones contractuales depende no solo la inversión que llegue al sector si no la renta que se apropia el Estado en la explotación de este recurso natural. Un aspecto que se contempla también en los contratos y que los diferencia entre sí se refiere a la división física de la producción de gas y petróleo.”

Así las cosas, se puede concluir que solo los contratos que autoriza la ANH, son los documentos que regularán toda la exploración y extracción del crudo por parte del operador, es decir, que esta regulación es meramente contractual, más no legal, tal como se puede evidenciar y solo es la ANH la encargada de recaudar las regalías y compensaciones, pues con relación a la recaudación de impuestos, la potestad la tiene la DIAN.

3.2. Etapas del proceso de exploración y extracción de crudo

De acuerdo con los procedimientos y las acciones inherentes a las actividades que se desarrollan en la fases de exploración y producción que realizan las compañías del sector hidrocarburos, en línea con el ordenamiento jurídico colombiano que rige actualmente en los procesos de contratación, se permite garantizar la adjudicación de zonas específicas del territorio nacional, de acuerdo con los políticas de contratación y licitación pública reguladas por la Agencia Nacional de Hidrocarburos ANH.

A través de contratos con el Estado, éste permite a los operadores o firmas contratistas especializadas obtener recursos de los suelos pertenecientes a la Nación, las cuales son administrados por el Estado para el beneficio de toda la comunidad. Este proceso de obtención de recursos naturales va de la mano con una contraprestación que son las regalías, las cuales son como el pago al Estado por los derechos de explotación de sus tierras.

Etapas de la actividad de exploración y explotación petrolera

CONTRATACIÓN

Se suscribe contrato (TEA/E&P)⁴ entre el Estado (ANH) y el

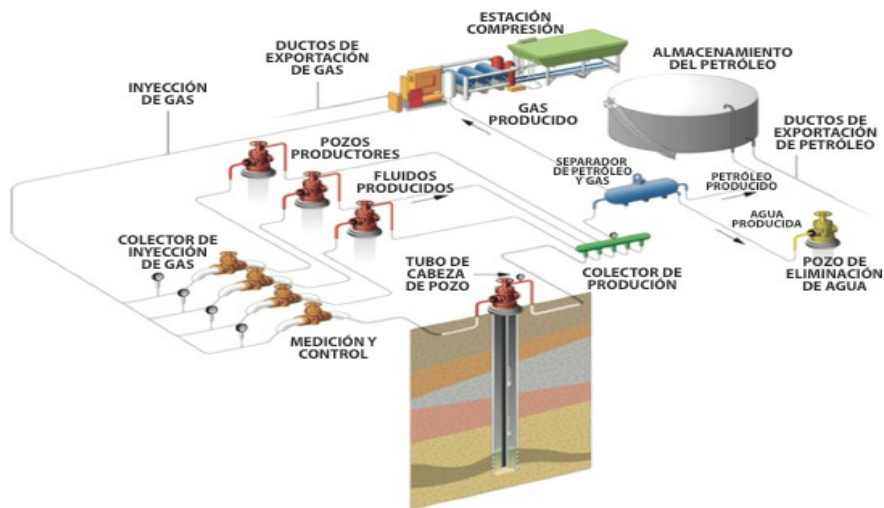
4 Antes del año 2004, Ecopetrol ejercía toda la administración y control de la exploración y explotación del petróleo en Colombia. Es por esto que a través de contratos de asociación, esta entidad acordaba con terceros dichas actividades. Algunos de estos contratos siguen vigentes al día de hoy. A partir del 2004, y la creación de la ANH, se generaron dos tipos de contratos con naturaleza de concesión, en los cuales el 100% de la producción va para el contratista a cambio del pago de regalías e impuestos al Estado. Unos son los de exploración y producción (E&P) y los otros el contrato de evaluación técnica (TEA). Aunque hoy día existen contratos de asociación que siguen vigentes y que fueron suscritos antes del 2004, a partir de dicho año los únicos contratos que son aplicables a esta actividad son los contratos para exploración y explotación de gas y petróleo E&P, los cuales son elaborados de manera estándar por la ANH y son actualizados a medida que se presentan las Rondas.

	<p>operador.</p> <ul style="list-style-type: none"> — Se definen las condiciones de exploración y explotación del crudo. — Se especifica: área asignada, duración, actividades de exploración y producción, obligaciones generales, pago de regalías, impuestos, compromisos de las partes, distribución de renta, entre otros.
EXPLORACIÓN	<ul style="list-style-type: none"> — Exploración de área geológicamente para verificar yacimientos. — Estudios geológicos y geofísicos (sísmica) con el fin de confirmar que si exista petróleo para extraer.
EVALUACIÓN Y OPERACIÓN	<ul style="list-style-type: none"> — Puesta en marcha de perforaciones. — Elaboración de estrategia para evaluar estructura geológica, métodos de extracción. — Proyección de comercialización y costos del proyecto. — Definición de aspectos técnicos y obtención de licencias ambientales. — Revisión de obligaciones y condiciones contractuales para desarrollar las perforaciones, construcción de infraestructura necesaria para el transporte y la producción.
EXPLOTACIÓN	<ul style="list-style-type: none"> — Establecido el método de transporte y perforación, empieza la producción. — Garantizar y maximizar la producción de los pozos constantemente.
TRANSPORTE	<ul style="list-style-type: none"> — El crudo se transporte desde los yacimientos hasta las refinerías para su procesamiento, en el caso que no sea exportado. — El medio de transporte más usado son los oleoductos, no obstante, es posible transportarlo en vehículos.
REFINACIÓN	<ul style="list-style-type: none"> — Transformación del crudo en varios productos para usos distintos.

Explicado lo anterior, también es importante presentar otro diagrama en el cual se dividen otro tipo de etapas:

Etapas derivadas de la producción de petróleo

Diagrama No. 1



El diagrama nos permite identificar la infraestructura física que interviene en el proceso de extracción de crudo, fase posterior a la fase exploración y de construcción de pozo, donde se puede identificar las etapas que sufre el producto antes de ser fiscalizado y vendido. Es posible evidenciar como este proceso finaliza en el tanque de almacenamiento, donde el producto llega ya purificado de gas y agua, es decir, donde ya el producto se encuentra puro para ser enviado a refinерías o ser exportado. La cantidad que llega a este tanque es medido, pues el mismo es la base para el pago de las regalías al Estado. El proceso por el cual miden el producto extraído se denomina Fiscalización. *“Es el sitio aprobado por el Ministerio de Minas y Energía o la entidad que asuma esta responsabilidad a futuro, con el objeto de determinar el volumen de Hidrocarburos correspondientes a las Regalías, el volumen de hidrocarburos de el Contratista y definir volúmenes relevantes para el cálculo de los derechos de la DIAN”.*⁵

5 Último modelo de contrato estándar Contrato de Exploración y Explotación (E&P), publicado en la página web: http://www.anh.gov.co/media/archivos_Ronda_2010/1Definiciones, Capítulo Definiciones, “Punto de Fiscalización”, pág. 1.

3.3. Fiscalización

La fiscalización es un proceso de medición que indica control. La fiscalización en la actividad petrolífera se entiende como una medición especial que hacen expertos con el fin de obtener la cantidad exacta de petróleo que se obtuvo al final de todo el proceso de extracción.

El Decreto 4923 del 26 de diciembre de 2011, por el cual se reglamenta el Sistema General de Regalías define la fiscalización como:

“ARTÍCULO 13. Fiscalización. Se entiende por fiscalización el conjunto de actividades y procedimientos que se llevan a cabo para garantizar el cumplimiento de las normas y de los contratos de exploración y explotación de recursos naturales no renovables, la determinación efectiva de los volúmenes de producción y la aplicación de las mejores prácticas de exploración y producción, teniendo en cuenta los aspectos técnicos, operativos y ambientales, como base determinante para la adecuada determinación y recaudo de regalías y compensaciones y el funcionamiento del Sistema General de Regalías”.

Esta función la ha venido desempeñando la División de Fiscalización de Hidrocarburos del Ministerio de Minas y Energía. Es a través de la fiscalización que se puede garantizar los volúmenes extraídos de los que realmente se pretenden comercializar, siendo éstos últimos la base para calcular las regalías.

La fiscalización tiene como principal objetivo velar por que la actividad de exploración y explotación de los yacimientos y pozos de hidrocarburos se realice de forma técnica y económica y se aproveche los recursos de forma racional e integral y asegurar la conservación de los campos. De igual manera tiene como fin poder estudiar y aprobar desde un punto técnico los programas de explotación de hidrocarburos, según la tasa eficiente máxima de explotación. Sin perjuicio de lo

anterior, la función más importante es medir la cantidad explotada que produce un pozo.

Las normas que regulan las regalías establece que las misma se pagan en “boca de pozo”, sin embargo la real medición de lo que produce un pozo se obtiene por medio de la producción total del campo, es por esto que la fiscalización no sea hace en los pozos sino en los tanques de almacenamiento, donde el producto ya se encuentre libre de impurezas. En el caso que se hiciera en el pozo, la lectura de medición sería errónea pues el mismo contendría agua, gas y otros contaminantes (BSW2); se estaría mediando productos diferentes al petróleo. Solo es en el tanque de almacenamiento donde el producto se encuentra limpio de esos contaminantes y cuenta con los requisitos para ser vendido.

En los casos de los contratos de asociación, la vigilancia y control se realiza conjuntamente entre el Ministerio de Minas y Energía y Ecopetrol, mientras que en los contratos de concesión, recae exclusivamente sobre el Ministerio de Minas y Energía.⁶

4. LA TRANSFERENCIA DE PROPIEDAD DEL CRUDO POR PARTE DE LA NACIÓN A TERCEROS

Habiendo descrito de manera general el proceso y las etapas de exploración y explotación del petróleo, es importante contestar a la siguiente pregunta: ¿En que momento exactamente se entiende que el crudo pasa de ser de la Nación a ser propiedad del Contratista u Operador que lo pretende comercializar?

⁶ Contraloría General de la República, Contraloría Delegada Sector Minas y Energía. ESPINOSA VELÁSQUEZ Carlos Eduardo, SERNA VALENCIA Aureliano. La Fiscalización de Hidrocarburos Líquidos en Colombia. Etapas de Explotación y Producción. Diciembre 12 de 2.012, Dirección de Estudios Sectoriales 86113-059-05.

Al tratar de responder esta pregunta, es posible toparse con varias teorías y suposiciones, pues no existe ninguna ley que identifique ese momento de manera clara. No obstante, tanto la Constitución como los contratos E&P y los de asociación, han ayuda a identificarlo.

El artículo 332 de la Constitución Política establece que el subsuelo y los recursos naturales no renovables entre los que se encuentra el petróleo son propiedad de la Nación⁷:

Al respecto, la Corte Constitucional en la sentencia C-983 de 2010, cita lo siguiente:

“El Estado es el propietario del subsuelo y de los recursos naturales no renovables, sin perjuicio de los derechos adquiridos de conformidad con las leyes preexistentes, sobre la facultad de intervención del Estado en la explotación de los recursos naturales y uso del suelo, así como sobre la planificación, manejo y aprovechamiento de los recursos naturales. Igualmente, esta Corporación ha analizado el régimen legal de propiedad de los recursos mineros, establecido en los artículos 5°, 7° y 10 de la Ley 685 de 2001, determinando la constitucionalidad del precepto que estatuye que los minerales de cualquier clase y ubicación, yacentes en el suelo o el subsuelo, en cualquier estado físico natural, son de la exclusiva propiedad del Estado, sin consideración a que la propiedad, posesión o tenencia de los correspondientes terrenos sean de otras entidades públicas, de particulares o de comunidades o grupos. En relación con estas disposiciones superiores ha manifestado también la jurisprudencia de la Corte, que el Estado en

7 Constitución Política de 1991, ARTICULO 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.

su calidad de propietario del subsuelo y de los recursos naturales no renovables, tiene de un lado, la obligación de conservación de estos bienes y, de otro lado, los derechos económicos que se deriven de su explotación, y por tanto la competencia y la facultad para conceder derechos especiales de uso sobre dichos recursos, a través de concesiones, las cuales constituyen derechos subjetivos en cuanto entrañan un poder jurídico especial para el uso del respectivo bien público”.

Según lo transcrito, es claro que el único propietario exclusivo de los recursos no renovables que se extraen del subsuelo y/o se encuentren en el suelo, es el Estado. De la misma forma, al estipular que como propietario, éste tiene los derechos económicos de la explotación de dichos recursos, no de manera parcial sino total. Por esta razón, el Estado a través de los contratos E&P y de asociación establece las condiciones para que terceros especializados cuiden y usen dichos recursos. Lo anterior no puede entenderse como cesión de propiedad o promesa de cesión, pues en ninguno de sus apartes, ni en el objeto de éstos se estipula que el Estado cede su propiedad, tanto así que es por esto que la ANH existe, como delegado especializado en representar a la Nación y velar por el control de sus recursos.

Es por lo anterior que durante las etapas de exploración y explotación del crudo, este recurso sigue siendo de propiedad de Estado.

En línea con lo previsto por la Constitución Política, argumentada por la Corte Constitucional, encontramos lo previsto por los contratos de E&P, los cuales son elaborados partiendo de la base que el crudo solo pertenece al Estado y que solo a partir del punto de fiscalización, el Estado transfiere la propiedad del mismo al operador o contratista. Al respecto extraemos algunos de los términos y condiciones del contrato E&P:

Definiciones. *“Punto de Fiscalización: Es el sitio aprobado por el Ministerio de Minas y Energía o la entidad que asuma esta responsabilidad a futuro, con el objeto de determinar el volumen de Hidrocarburos correspondientes a las Regalías, el volumen de hidrocarburos de el Contratista y definir volúmenes relevantes para el cálculo de los derechos de la DIAN”.* (Subrayado fuera de texto)

“1. Objeto: En virtud del presente contrato se otorga exclusivamente a EL CONTRATISTA el derecho a explorar el Área Contratada, y a producir los Hidrocarburos convencionales de propiedad del Estado que se descubran dentro de dicha área, en los términos de este contrato. EL CONTRATISTA tendrá derecho a la parte de la producción de los Hidrocarburos que le correspondan, provenientes del Área Contratada, en los términos del presente contrato.”

“3. ÁREA CONTRATADA: (...)

3.1. Restricciones: (...)

Cuando la ANH conozca cualquier pretensión de propiedad privada de los Hidrocarburos del subsuelo dentro del Área Contratada, le dará el trámite que corresponda de conformidad con las disposiciones legales.”

“5. EXCLUSIÓN DE DERECHOS SOBRE OTROS RECURSOS NATURALES: Los derechos otorgados en este contrato se refieren en forma exclusiva a los Hidrocarburos de propiedad del Estado que se descubran dentro del Área Contratada, y, por consiguiente, no se extenderán a algún otro recurso natural que pueda existir en dicha área.”

“18. Plan de desarrollo: Dentro de los tres (3) meses siguientes a la presentación de la Declaración de Comercialidad de que trata la cláusula 15, EL CONTRATISTA entregará a la ANH el Plan de Desarrollo inicial el cual contendrá, como mínimo, la siguiente información:

(...)

d) el pronóstico de la producción anual de Hidrocarburos y sus sensibilidades, utilizando la tasa óptima de producción que permita lograr la máxima recuperación económica de las reservas.

“21.1. Contenido: El Programa Anual de Operaciones para cada Área de Producción contendrá, como mínimo:

(...)

b) el pronóstico de producción mensual del Área de Producción para el Año Calendario correspondiente,

c) el pronóstico de la producción anual promedio hasta el final de la vida económica de los yacimientos que se encuentran dentro del Área de Producción.”

“21.2. Durante la ejecución del Programa Anual de Operaciones, EL CONTRATISTA podrá efectuar ajustes a dicho plan para el Año Calendario en curdo, siempre que tales ajustes no impliquen una disminución en la producción superior al (...)”

“22. FONDO DE ABANDONO: El CONTRATISTA establecerá un fondo para garantizar la financiación de las actividades necesarias para realizar el programa de Abandono de pozos y restitución ambiental de las áreas de producción al finalizar su Periodo de producción, de acuerdo con las Buenas Prácticas de la Industria del Petróleo y las siguientes estipulaciones:

“22.1. Constitución: Al concluir el primer año Calendario transcurrido a partir del Mes en el cual EL CONTRATISTA inició la producción comercial y regular de

Hidrocarburos del Área de Producción, y continuamente a partir de entonces, EL CONTRATISTA llevará en su contabilidad en un registro especial denominado Fondo de Abandono para adelantar el programa de Abandono (...)”

“29. DISPONIBILIDAD DE LA PRODUCCIÓN: Los Hidrocarburos producidos, exceptuados los que hayan sido utilizados en beneficio de las operaciones de este contrato y los que inevitablemente se desperdicien en estas funciones, serán transportados por EL CONTRATISTA al Punto de Entrega. Los Hidrocarburos serán medidos en el Punto de Fiscalización conforme al procedimiento señalado en la cláusula 28 anterior y, basándose en esta medición, se determinarán los volúmenes de regalías a que se refiere el Capítulo V y los derechos de LA ANH previstos en el Capítulo VI, así como los volúmenes que correspondan a EL CONTRATISTA.

A partir del Punto de Fiscalización, y sin perjuicio de las disposiciones legales que regulen la materia, EL CONTRATISTA tendrá libertad de vender en el país o de exportar los Hidrocarburos que le correspondan, o de disponer de los mismos a su voluntad.”

Teniendo en cuenta los anteriores extractos, es indispensable hacer las siguientes observaciones:

- a. Tal como se puede evidenciar el objeto del contrato no es ceder la propiedad del crudo al contratista u operador, simplemente éstos por ser especialistas en la actividad de extracción de recursos no renovables, son contratados por el Estado para prestarles un servicio. En ninguna de las cláusulas de dichos contratos se estipula que el Estado cede su propiedad sobre los recursos al contratista, éste solo recibe como pago de su actividad parte de lo extraído para la venta y beneficio propio. Esta misma interpretación la confirma el artículo 3, dado que el mismo estipula que en caso que se presente un conflicto relacionado con la propiedad del área

contratada por el operador o el mismo recurso, la ANH, en representación del Estado, defenderá su propiedad.

- b. El artículo 5 es claro al advertir que los recursos objeto del contrato son de propiedad exclusiva del Estado y no se expresa en ninguna cláusula del mismo que en alguna etapa de servicio, el estado transfiera esa propiedad, sino hasta antes de la finalización de la extracción, cuando ya está listo para la venta.
- c. Tal como lo estipulan los artículo 18 y 21.1, lo único que tiene el contratista u operador acerca del crudo, antes del punto de fiscalización es una aproximación, un pronóstico de la cantidad de petróleo que es posible que pueda extraerse, más no una cifra clara, certera y exacta, dado que antes del punto de fiscalización no es posible que se sepa la cantidad exacta de crudo extraído, tanto así que hasta las regalías solo son posibles de calcular hasta ese mismo momento. Por esta razón, no es posible hablar de contabilizar inventario antes del punto de fiscalización. Igualmente, estos pronósticos y aproximaciones no son aptos para que sean contabilizados, dado que los mismos pueden ser modificados posteriormente de presentar los informes de los mismos, según lo dictaminado por el artículo 21.2.
- d. Tal como lo estipula el artículo 29, la producción solo es posible obtenerla y cuantificarla hasta el punto de fiscalización, pues es la etapa donde se determina el crudo que realmente está limpio y puro y que cumple con los requisitos para su venta. Igualmente, el mismo artículo dice con claridad que solo hasta la etapa de fiscalización, el contratista podrá disponer del producto, para lo cual se debe entender que es solo hasta este momento que el producto le pertenece al operador y al mismo tiempo las regalías al Estado, no antes y por ende, del mismo artículo es posible interpretar que

solo el producto medido en la fiscalización podrá entrar a ser el verdadero y cierto inventario del contratista.

Es importante resaltar que en el mismo artículo se expresa que el producto, solo está compuesto por el producido real, es decir lo determinado en el punto de fiscalización, sin incluir “los que hayan sido utilizados en beneficio de las operaciones de este contrato y los que inevitablemente se desperdicien en estas funciones”. Así las cosas, antes de la fiscalización lo que se produce son pérdidas esenciales de la misma transformación y purificación del producto, los cuales no dependen de si el contratista los quiere realizar o no, son naturales al procesamiento del crudo, y por esto no se pueden confundir con un consumo.

— Con relación a los contratos de asociación, que siguen vigente al día de hoy, estos estipulan lo siguiente:

“20.2 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 o métodos aceptados por la industria petrolera y, basándose en esta medición, se determinarán los porcentajes a que se refiere la Cláusula 13. Desde ese momento, el petróleo restante queda de propiedad de cada Parte en las proporciones especificadas en este contrato”

Teniendo en cuenta los extractos y su interpretación, se puede concluir que a la luz de las estipulaciones constitucionales y los contratos de concesión y asociación, la propiedad del petróleo que el operador extrae es exclusivamente del Estado, hasta que el mismo es medido y son reconocidas las regalías. De la misma manera, es posible que existan consumos entre el proceso de tratamiento y

purificación del producto, pero por ser el producto del Estado durante dicho proceso, el hecho generador del IVA no es posible cargárselo al contratista, pues para este momento no es posible hablar de un retiro de inventarios. Solo hasta el punto de Fiscalización es donde realmente se determina el total del producto que se obtuvo, la base para la repartición de regalías y el saldo sobrante pasa a ser del contratista.

Como puede verse, existen diferencias en la transcripción de los artículos 29 de los E&P y el artículo 20.2 del contrato de asociación, pero la idea y el contenido sigue siendo el mismo. De los dos contratos es posible concluir que antes de que el producto llegue a los tanques de almacenamiento para ser fiscalizado, el mismo es única y exclusivamente propiedad del Estado. Es por esto que los consumos y las pérdidas en los dos contratos no pueden ser responsabilidad del contratista, pues los mismos son necesarios para obtener el producto puro, hace parte de la cadena de transformación del mismo. Así las cosas, el punto de Fiscalización es la etapa donde el Estado transfiere su propiedad al contratista, previo el reconocimiento de las regalías. Solo será hasta este punto donde el contratista podrá comercializar el producto y de la misma forma podrá presentarse un autoconsumo que pueda generar el impuesto del IVA por retiro de inventario.

5. ARGUMENTOS DE LA DIAN SOBRE LA GENERACIÓN DEL IVA EN EL AUTOCONSUMO DEL CRUDO; SUPUESTA EVASIÓN DE LOS GRANDES OPERADORES

A continuación explicaremos los argumentos que entendemos ha esgrimido la DIAN en algunos procesos de inspección y fiscalización adelantadas a compañías del sector de hidrocarburos, los cuales pretenden demostrar que el autoconsumo si genera IVA⁸:

⁸ Los argumentos transcritos no son una declaración oficial de la DIAN; no son obtenidos de una comunicación, concepto o requerimiento oficial por parte de esta entidad.

1. El crudo que retira el operador o contratista para ser consumido en la operación del campo es un bien corporal mueble no excluido del impuesto del IVA. En consecuencia, este retiro causa dicho impuesto.
2. La fiscalización de la producción es un proceso, no un momento, el cual queda registrado en los formularios de control emitidos por el Ministerio de Minas y Energía. Según dichas planillas la producción es el total, y se incluye dentro de la fiscalización. En consecuencia, los autoconsumos hacen parte de la producción fiscalizada y por tanto, son de propiedad de los asociados.
3. No es físicamente posible hacer una disposición del crudo antes de los tanques de almacenamiento, punto donde se realizaría el proceso de fiscalización. En consecuencia, los autoconsumos deben hacerse después de entrar a dicho tanque. Como la totalidad de crudo depositada en el tanque es fiscalizada, el autoconsumo si es base del impuesto.
4. Aún en el caso que el autoconsumo fuera anterior a la fiscalización, sigue constituyendo hecho generador del impuesto sobre las ventas. "Alguien tiene que ser el responsable."
5. Si el operador no está incluyendo en su contabilidad la producción total (antes de autoconsumos), la misma puede ser cuestionada como prueba por no atender los principios generales de contabilidad.

Teniendo en cuenta los argumentos de la administración de impuestos, entraremos a analizar cada uno de ellos con el fin de precisar y emitir algunas observaciones, tomando como base lo explicado con anterioridad.

6. ANÁLISIS DE LA POSICIÓN DE LA DIAN

Respecto a la primera premisa *“El crudo que retira el operador o contratista para ser consumido en la operación del campo es un bien corporal mueble no excluido del impuesto del IVA. En consecuencia, dicho retiro causa dicho impuesto”*.

Efectivamente el crudo extraído es un bien corporal mueble, no obstante, tal como lo precisan las cláusulas contractuales de la actividad de explotación de hidrocarburos, el operador o contratista no podrá disponer del mismo, mientras no se haya presentado el proceso de Fiscalización. En el caso que se presenten consumos anterior a esta etapa los mismos solo deben tener como objetivo impulsar la extracción del producto, es decir, ser parte de la misma cadena de producción, puesto que si los mismos no tienen esa destinación, habría un incumplimiento contractual; pues en estas instancias el producto es propiedad única del Estado.

En este punto, la administración de impuestos no tuvo en cuenta de quien es el crudo durante toda la actividad de exploración y explotación de los hidrocarburos. Tal como se manifestó, la Constitución Política, la Corte Constitucional y los mismos contratos elaborados por Ecopetrol (contratos de asociación) y la AHN (E&P y TEA) son claros y congruentes con lo siguiente: el crudo durante la etapa de extracción le pertenece al Estado, puesto que este no cede a ningún título el mismo. Solo es hasta el punto de fiscalización, donde se obtiene el producto final; el crudo filtrado, sin gas y agua. A partir de las mediciones del crudo ya filtrado, es decir la medición o fiscalización del producto final, se obtiene el porcentaje que le pertenece, a título de regalías, al Estado y la cantidad que le pertenece al contratista para que este lo comercialice.

Teniendo lo anterior claro, se puede concluir que es a partir de la etapa de Fiscalización que al contratista se le genera una producción propia que podría contabilizar como inventario, cumpliendo con todo los estándares y los Principio Generales de la Contabilidad. A partir de este punto, el contratista se considerará el dueño del producto que le fue asignado; después de las regalías. Es acá donde es posible que se hable de un retiro de inventario, pues ya el producto le pertenece al contratista u operador y debe estar contabilizado. No obstante, y como ya se explicó, no todo inventario que es retirado genera o causa el IVA, hay que tener en cuenta que si dicho retiro se hace con el fin de completar la cadena de producción del mismo producto, no generará IVA, tal como lo explica el Concepto de la DIAN No. 52580 del 21 de Junio de 2006, que se explica adelante.

Así las cosas, la primera premisa de la DIAN es parcialmente cierta, no obstante, la misma no es clara y presenta ambigüedades, pues no determina en que momento se debe retirar el producto para que así se genere el impuesto.

Con relación a la segunda premisa, *“La fiscalización de la producción es un proceso, no un momento, el cual queda registrado en los formularios de control emitidos por el Ministerio de Minas y Energía. Según dichas planillas la producción es el total, y se incluye dentro de la fiscalización. En consecuencia, los autoconsumos hacen parte de la producción fiscalizada y por tanto, son de propiedad de los asociados”*, es importante primero hacer una breve explicación del autoconsumo como parte de la cadena productiva, para poder entonces hacer referencia a este punto.

Tal como se explicó el tema en capítulos pasados de este escrito, efectivamente el retiro de bienes corporales muebles, los cuales se deben entender únicamente como los inventarios, genera el impuesto del IVA, tal como se menciona en el artículo 421 del ET. No obstante, existe una excepción a la regla y es cuando dicho inventario se autoconsume para poder completar la cadena productiva del

producto destinado a la venta. Esta excepción quedó plasmada en el concepto de la DIAN No. 52580 del 21 de Junio de 2006, de la cual transcribo algunos apartes:

(...) *“Pues bien, al respecto es necesario precisar que de conformidad con el artículo 421 del Estatuto Tributario, el impuesto sobre las ventas debe causarse, entre otros supuestos, cuando operan los llamados 'retiros de inventarios'. Sin embargo, para aplicar debidamente los artículos citados, debe partirse de que **el retiro de los inventarios constituye una hipótesis de causación del IVA que opera cuando los mismos tienen un uso diferente al proceso de producción para el cual están destinados. De esta manera, sólo se puede entender que retira el concentrado de sus inventarios, el productor de carnes y/o huevos que utiliza el referido alimento concentrado por fuera de la cadena productiva de las carnes y/o huevos. En consecuencia, no hay lugar a la causación el IVA, por la simple utilización o integración de un bien dentro de su cadena productiva, como quiera que dicha aplicación no constituye un retiro de inventarios a la luz de nuestro ordenamiento.***

(...)

De lo anterior, si el alimento concentrado es fabricado por el mismo productor de los bienes exentos no se considera que exista retiro de inventarios siempre que el alimento se destine al proceso de producción para el cual están destinados, para el caso, la producción de los bienes exentos relacionados en el artículo 477 del Estatuto Tributario.

(...)

En consideración del anterior concepto, se pueden sacar las siguientes conclusiones:

- En relación con la interpretación de las normas tributarias, los conceptos emitidos por la DIAN resuelven consultas de carácter general y abstracta,

con los cuales puede afirmarse que cualquier situación similar a la resuelta en un determinado concepto puede ser cobijada por las conclusiones de ese otro concepto transcrito.

- La situación analizada en el Concepto de la DIAN No. 52580 del 21 de Junio de 2006, es similar a la nuestra, dado que se trata de un fabricante de varios productos, dentro de los cuales, uno de esos productos le sirve como insumo para completar la cadena reproductiva de otro producto fabricado por él mismo. Dando aplicación de este concepto a nuestro caso, es como cuando del hidrocarburo producido, una parte termina siendo un insumo que es determinante para desarrollar la cadena productiva; el mismo crudo se convierte en insumo, cuando es utilizado para alimentar los equipos con que producen el mismo petróleo.
- El concepto es claro al afirmar que los retiros de inventarios solo causa el IVA cuando éstos fueran retirados para uso diferente al proceso de producción.

Teniendo en cuenta lo anterior, la fiscalización es un proceso en el cual se realiza la medición de crudo, bajo unos estándares de medición, sin embargo, este proceso no es indefinido durante el tiempo de extracción del petróleo, tiene un principio y un final. Este proceso solo se lleva a cabo cuando el crudo ha pasado por una etapa de purificación y filtrado, donde se separa del gas y el agua que contiene, para que así el producto final y el que se comercialice sea puro. Así mismo, el proceso de fiscalización y sus resultados quedan plasmados en las planillas que emite el Ministerio de Minas y Energía, en los cuales queda registrado lo obtenido de la medición final en los tanques de almacenamiento, así como el autoconsumo del mismo producto durante el proceso de transporte y purificación hasta la llegada a los tanques y la diferencia entre lo total extraído y el producto final puro, como un sistema de control.

Ahora, la interpretación que hace la DIAN a la lectura de estas planillas es errónea. Efectivamente, la Fiscalización es un proceso donde se mide el producto final obtenido, destinado a su comercialización, pero este proceso solo se lleva a cabo en la etapa final de todo el proceso de extracción, puesto que durante el desarrollo del mismo, el producto va sufriendo filtraciones y purificaciones, antes de llegar a los tanques de almacenamiento. Durante la cadena productiva del producto final, se generan unos autoconsumos los cuales completan el proceso de producción del petróleo crudo, los cuales son inevitables; de la naturaleza de la operación y otro tanto que se desperdicia. Estos últimos, también son registrados en las planillas de la ANH con el fin de controlar la totalidad del proceso; cuantificar el total de lo extraído que es lo que realmente se comercializa y compararlo con lo obtenido en boca de pozo, producto que no se encuentra purificado y determinar las pérdidas. Es por esto que los autoconsumos son registrados en las planillas y son tomadas en cuenta en la Fiscalización, solo se registran con el objeto de llevar un control.

Una cosa es llevar un control de todo lo que pasa en el proceso de extracción y otra muy diferente es decir que: “por el hecho que en las planillas se registre un total de lo extraído, incluyendo los autoconsumos y desperdicios, por eso se deba entender que tanto las regalías y los impuestos tienen como base, no el total del crudo que se encuentra en el tanque donde se realiza la fiscalización, sino se debe tomar la cantidad que sale del subsuelo, incluyendo el agua, gas, desperdicios y autoconsumo”. Esta afirmación no es coherente ni describe la realidad de proceso de extracción de crudo.

Con referencia a la propiedad del crudo; a quien le pertenece, es muy importante el proceso de fiscalización, pues es esta la que define la propiedad del mismo.

Antes de la fiscalización, el producto extraído y transportado hasta los tanques de almacenaje (tal como lo muestra el Diagrama No. 1) le pertenece al Estado, tal como ya se explicó. Así mismo, no solo la jurisprudencia, sino los mismos contratos E&P estipulan que los operadores no pueden hacer uso del producto, durante la etapa de extracción, puesto que el mismo le pertenece al Estado. Solo hasta el momento que el crudo llega a los tanques de almacenamiento, se fiscaliza y se entregan las regalías al Estado, el crudo pasa a propiedad del operador o contratista. En este orden de ideas, no es posible que los autoconsumos que se generen en las etapas previas a la entrega de regalías, se entiendan como un retiro de inventario por parte del contratista, dado que el mismo no le pertenece al contratista, como ya se explicó.

En cuanto al autoconsumo después de pasada la fiscalización y la entrega de regalías, la situación anteriormente explicada cambia. Teniendo en cuenta que después de las regalías, el saldo del crudo que queda pasa a ser de propiedad del operador y contratista, para su comercialización, dicha cantidad de crudo pasará a ser registrado como inventario del contratista.

Así las cosas, en el caso que el contratista retire de dicho inventario parte de ese crudo para su uso o gasto, se entendería en principio que efectivamente estaríamos frente a un hecho generador del IVA, descrito en el artículo 421 del Estatuto Tributario. No obstante, y teniendo en cuenta el Concepto de la DIAN No. 52580 del 21 de Junio de 2006, la anterior situación generaría IVA solo si el retiro se hace con ocasión de utilizarlo para cosa diferente a completar la cadena de producción del mismo crudo, pues como ya se dijo, no se causará el IVA, si el retiro se hace con el único fin de completar la cadena de producción. Un ejemplo de esto último podría ser utilizar el crudo ya fiscalizado para construir carreteras dentro del campo, pues dichas carreteras no son esenciales para la producción del crudo, pues si las carreteras no se hacen con base en el crudo, el producto seguirá produciéndose.

Por último, es de notar que la DIAN habla de “asociados”, los cuales en los contratos de E&P no existen, por lo cual su teoría, de ser aplicada, solo afectaría a los contratos firmados con anterioridad al 2004. Los contratos posteriores, son concesiones, por lo cual la propiedad del crudo no se transfiere desde el momento que se extrae el mineral, del Estado al Contratista, sino a partir de haber fiscalizado el producto y haber entregado regalías.

De esta misma forma lo piensa la Contraloría General de la Nación al afirma lo siguiente: *“Por otra parte, cuando se afirma que no todo el petróleo que se produce se comercializa, es porque se deben tener en cuenta ciertas pérdidas que ocurren durante el proceso de tratamiento del crudo y además porque también las compañías tienen la opción de alimentar plantas generadoras con parte del crudo explotado para desarrollar la operación del campo y hacer funcionar los equipos, y este crudo si bien es medido, no hace parte del ciclo de generación de regalías pues es considerado necesario en las labores propias de la explotación y por lo tanto está exento de pagos y es lo que en la industria se denomina autoconsumos. Por supuesto el “descuento” de autoconsumos se debe definir dentro de ciertos límites establecidos por un análisis técnico.”*⁹

Con relación al argumento de la DIAN en el sentido que *“No es físicamente posible hacer una disposición del crudo antes de los tanques de almacenamiento, punto donde se realizaría el proceso de fiscalización. En consecuencia, los autoconsumos deben hacerse después de entrar a dicho tanque. Como la totalidad de crudo depositada en el tanque es fiscalizada, el autoconsumo si es base del impuesto”*, la misma es parcialmente cierta.

9 Contraloría General de la República, Contraloría Delegada Sector Minas y Energía. La Fiscalización de Hidrocarburos Líquidos en Colombia. Etapas de Explotación y Producción. ESPINOSA VELÁSQUEZ Carlos Eduardo, SERNA VALENCIA Aureliano. Diciembre 12 de 2.012, Dirección de Estudios Sectoriales 86113-059-05.

Tal como lo expresa dicha entidad, no es posible disponer por parte del contratista el crudo antes del punto de fiscalización, dado que en primer lugar, es físicamente imposible y en segundo lugar, porque el contratista estaría incumpliendo el contrato, ya sea de asociación o de concesión. Así mismo, si eso ocurriera, podría afectar la cantidad de regalías que tiene derecho el Estado, y se podría entender como un presunto peculado.

Lo que no es cierto de la afirmación de la DIAN, es el hecho de afirmar que los autoconsumos se generan solo después del punto de fiscalización. Los autoconsumos, antes de la fiscalización, se generan de manera inevitable y es consecuencia de la misma naturaleza de la actividad durante la etapa de extracción hasta que llegan al tanque de almacenamiento para ser fiscalizados. Por esto, los autoconsumos que se generen antes de la fiscalización no podrán estar gravados con IVA, dado que los mismos hacen parte de la cadena productiva de manera inevitable y si así no fuera, tenemos que recordar que antes del punto de fiscalización, lo extraído sigue siendo propiedad del Estado, lo cual anularía la existencia del impuesto, en este caso.

Otro escenario que se puede presentar son los autoconsumos después de la fiscalización y la entrega de regalía. Como ya se explicó, pasado dicho proceso, el contratista después de reconocer las regalías, obtiene la calidad de dueño del crudo que le corresponde, lo cual hace que dicho producto sea su inventario, entonces si el operador retira parte de dicho crudo, que se entiende como inventario contabilizado, para cosas diferentes a completar su cadena productiva, se causaría el IVA. El punto de discordia será distinguir que exactamente se entiende, en esta actividad, cadena de producción, dado que los campos generan muchas operaciones, las cuales unas pueden ser directamente parte de la cadena de producción y otros, no. Así las cosas, el problema no se genera por el autoconsumo en sí, ni tampoco en el momento en que se genere, si antes o

después de la Fiscalización, el problema está en distinguir si el autoconsumo (cuando el crudo le pertenece al Estado) o el retiro de inventario (cuando el crudo le pertenece al contratista) se hace con el objetivo de completar la cadena productiva, pues como ya se explicó, a la luz del Concepto de la DIAN No. 52580 del 21 de Junio de 2006, el cual es ratificado por la Contraloría, el retiro de inventario solo generará IVA, si el producto es usado para cosa diferente a completar la cadena productiva.

Siguiendo con los argumentos de la DIAN, ésta afirma que *“Aún en el caso que el autoconsumo fuera anterior a la fiscalización, sigue constituyendo hecho generador del impuesto sobre las ventas. Alguien tiene que ser el responsable,”* la DIAN insiste en que sin importar que el autoconsumo se genere antes de la fiscalización, genera IVA. A nuestro parecer esa afirmación va en contra de la ley tributaria y la misma doctrina de la DIAN. El simple retiro de inventario por parte del fabricante para su uso, en principio generaría la causación del impuesto sobre las ventas, tal como lo menciona el artículo 421 del ET, no obstante, la palabra uso, debe interpretarse bajo la misma doctrina de la DIAN, la cual ya ha confirmado, en el concepto anteriormente analizado, que solo se causará IVA si dicho uso es diferente a la cadena productiva del mismo. Esto nos lleva a concluir que el simple retiro no genera el impuesto, sino como ya se mencionó, la destinación del mismo es que lo determina la causación del impuesto. Por esto, si el autoconsumo se genera antes o después del punto de fiscalización, el impuesto solo se causará si ese “uso” es diferente a completar la cadena productiva.

Como último argumento de la DIAN, *“Si el operador no está incluyendo en su contabilidad la producción total (antes de autoconsumos), la misma puede ser cuestionada como prueba por no atender los principios generales de contabilidad”*, ésta afirma que por no incluir, el operador o contratista, en su contabilidad el total de la producción extraída, sin ser procesada y purificada, antes de que se produzcan los autoconsumos y el mismo producto desperdiciado durante la

actividad de extracción, se está faltando a los principios generales de contabilidad, se tienen los siguientes comentarios.

Tal como se evidencia en los extractos contractuales transcritos, el Contratista debe reportar cada una de las etapas a la ANH, hasta la etapa de fiscalización, dado que como el Estado es el dueño de dicho producto, la ANH debe controlar sus recursos y que los mismos sean explotados, cumpliendo lo acuerdo contractuales y las normas que rigen la materia. Así, el contratista u operador está obligado, por dichos acuerdos contractuales, a llevar un control completo de cada etapa del proceso de exploración y explotación del hidrocarburo. Por esto, se le generan unas obligaciones de llevar record de cantidades extraídas del material del subsuelo, sean los diferentes tipos de hidrocarburos que se obtienen de la extracción inicial, todo el agua y gas que logran obtener, el desperdicio generado y los autoconsumos presentados. Así mismo, realizan aproximaciones de las reservas, y matemáticamente pronostican la cantidad que se puede obtener después de la fiscalización, sin embargo, esas cifras no pueden ser ingresadas como inventario desde el principio porque no son reales, como se dijo, son aproximaciones con el fin de tener un control previo. Las mismas son ajustadas por el contratista, según la realidad de la extracción, teniendo en cuenta los percances de la misma actividad.

En términos contables, el reconocimiento de inventario disponible no realizado, la industria petrolera por condiciones de integridad, reconoce dentro de sus cuentas contables futuros, derechos originados dentro del proceso de extracción del crudo, por lo cual se estima en las reservas probadas que existen en un pozo determinado. Las futuras unidades de medida, que para la industria se expresan en barriles, teniendo en cuenta que serán parte del stock que estará disponible para la venta, obedece a una estimación que para efectos contables en Colombia se reconoce con base en lo dispuesto en el artículo 52 del decreto 2649 de 1993; provisiones y contingencias.

Son contingencias eventuales aquellas respecto de las cuales la información disponible, considerada en su conjunto, no permite predecir si los eventos futuros ocurrirán o dejarán de ocurrir.

Son contingencias remotas aquellas respecto de las cuales la información disponible, considerada en su conjunto, indica que es poco posible que ocurran los eventos futuros.

La calificación y cuantificación de las contingencias se debe ajustar al menos al cierre de cada período, cuando sea el caso con fundamento en el concepto de expertos.”

Lo anterior no significa que sobre dichos reconocimientos se generen sustancialmente obligaciones de carácter fiscal, teniendo en cuenta que sobre operaciones estimadas, para reconocer eventualmente un inventario futuro, no atiende a la necesidad de incorporar una sujeción pasiva en materia tributaria, aun cuando sobre dichos bienes no se ha formalizado y reconocido contablemente como propios. Pese a que exista una partida de reconocimiento contable, no quiere decir que de acuerdo al principio de realización en la normatividad contable colombiana, este debe generar una contraprestación con un tercero, teniendo en cuenta que aun no existe ningún derecho de propiedad de dicho inventario, a pesar de que si existen costos asociados en el proceso de extracción desarrollado por el operador y se encuentran registrados dentro de su contabilidad.

Los procedimientos integrados bajo la figura de estimación o reconocimiento bajo esquemas de provisión contable atiende necesidades de reconocimientos futuros en la medición o cuantificación futura de operaciones comerciales y flujos futuros de efectivo para determinar el desarrollo a niveles productivos que intervienen la puesta y ejecución de la exploración de un campo petrolífero, que depende de la probabilidad de éxito o de la puesta en marcha que determina todos los canales de abastecimiento y desarrollo productivo para finalmente llegar a la etapa de comercialización.

Por lo anterior, no es posible ingresar dentro de la contabilidad del contratista, un inventario que no existe, es una mera expectativa, el cual solo se vuelve realidad en el punto de fiscalización y después de reconocer la regalías, tanto así que el mismo Estado, a través de la ANH, solo tiene en cuenta para la estimación de las regalías, el producto fiscalizado y no el total de lo extraído. Así, lo mencionado por la administración de impuestos en dudar sobre la buena práctica de las normas contables, no es correcta. Al contrario, es por seguir los principios generales de la contabilidad que el operador no ingresa desde el principio el crudo que pretende extraer como inventario.

7. CONCLUSION

Tal como se puede observar, nuestra problemática trae con ella bastantes temas, los cuales debieron ser descritos, analizados y explicados con el fin de encontrar la respuesta. Como conclusión a la misma, es posible afirmar que:

En la actividad de exploración, explotación y producción de petróleo, se causa el IVA en varias etapas, sin embargo, es preciso conocer de fondo la actividad de la extracción para afirmar que los autoconsumos que se presentan en las diferentes etapas de dicha actividad encuadran dentro del literal b) del artículo 421 del ET.

Nuestro objetivo no era exponer la verdad absoluta acerca de cómo se causa o no el IVA en el auto consumo en la actividad de extracción de hidrocarburos en Colombia, sino presentar una primera opinión a cerca de un tema controversial, el cual no es posible remitirse a antecedentes, doctrina o jurisprudencia, dado que la misma es muy precaria. Todas las conclusiones expuestas a continuación son soportadas en la leyes vigentes de impuestos y doctrina de la administración de impuestos, confrontándolas con la realidad económica y operacional de dicha

actividad hoy en día. Así las cosas, podemos concluir de este escrito que nuestra problemática se resuelve de la siguiente manera:

- 1) Durante todo el desarrollo de la actividad de exploración y explotación de hidrocarburos, el producto que se extrae hasta su transporte al punto de fiscalización le pertenece única y exclusivamente al Estado. Solo a partir de finalizar la etapa de fiscalización, se entenderá al operador o contratista como propietario del petróleo que le haya sido asignado, según lo estipulado en los contratos con la ANH.
- 2) Por la naturaleza de la actividad, efectivamente si se generan unos autoconsumos por parte del operador o contratista, al poner en operación los equipos, purificar el crudo de gas y agua y transportarlo hasta los taques de almacenamiento.
- 3) No todo autoconsumo se puede interpretar como retiro de inventario, teniendo en cuenta la excepción confirmada por la administración de impuestos, a través del concepto No. 52580, publicado el 21 de junio de 2006. El retiro de inventarios por parte del productor, para usarlos con un destino específico que es complementar la cadena de producción, no genera ni causa el impuesto a la ventas.
- 4) Independientemente, si el autoconsumo se genera antes o después del punto de fiscalización, si ese crudo es utilizado para completar la cadena de producción, dicho retiro no genera IVA.
- 5) Todo autoconsumo que se genere después del punto de fiscalización y sea usado para cosa diferente a la cadena de producción, generará la

causación del IVA, por estar incurso en lo estipulado en el artículo 421, literal b) ET.

- 6) El contratista u operador deberá soportar o probar que efectivamente esos autoconsumos que quedan registrados en la formas del Ministerio de Minas y Energía son única y exclusivamente para destinarlos a la cadena productiva.
- 7) En el caso que el contratista no pueda demostrar lo enunciado en el anterior numeral, este deberá ser responsable y declarar el IVA que genere el retiro de los autoconsumos después del punto de fiscalización.

8. BIOGRAFÍA

1. República de Colombia, Ministerio de Minas y Energía, Decreto 1760 de 2003, Diario Oficial No. 45.230, de 26 de junio de 2003.
2. República de Colombia, Ministerio de Minas y Energía, Decreto 4137 de 2011, Diario Oficial No. 48.242 de 3 de noviembre de 2011
3. Banco de la República. LÓPEZ Enrique, MONTES AARÓN GARAVITO Enrique, COLLAZOS María Mercedes. Borradores de Economía. La economía petrolera en Colombia. (Parte I) Marco Legal-contractual y principales eslabones de la cadena de producción.
4. Estatuto Tributario colombiano.
5. Constitución Política De Colombia
6. CASTAÑEDA DURÁN José Elbert, Aplicación de IVA en Colombia.
7. Modelos contractuales E&P ronda 2012 ANH.
8. Contraloría General de la República, Contraloría Delegada Sector Minas y Energía. La Fiscalización de Hidrocarburos Líquidos en Colombia. Etapas de Explotación y Producción. ESPINOSA VELÁSQUEZ Carlos Eduardo, SERNA VALENCIA Aureliano. Diciembre 12 de 2.012, Dirección de Estudios Sectoriales 86113-059-05.

PARTICIPACIÓN Y COLABORACIÓN

Las presentes participaciones fueron fundamentales para el desarrollo del presente trabajo. A través de entrevistas se logró obtener la información, alguna técnica básica y otra que por motivos de confidencialidad no es posible determinarla de manera específica.

1. Felix Zambrano, Abogado de impuestos.

2. Alejandro Badel y José Francisco Chalela, Gamboa y Chalela Abogados, abogados especialistas, derecho de petróleo y gas.