



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

Consejero ponente: WILLIAM GIRALDO GIRALDO
Fecha: Marzo 24 de 2011
Radicación número: 25000232700020080025301 (17884)
Actor: PIMPOLLO S.A.
Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada, contra la sentencia del 9 de julio de 2009, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "B", estimatoria de las súplicas de la demanda, en el contencioso de nulidad y restablecimiento del derecho incoado contra los actos administrativos por los cuales la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá D.C. modificó la declaración del impuesto sobre las ventas presentada por la demandante por el primer bimestre de 2005. Dispuso la sentencia apelada:

"PRIMERO. DECLÁRASE la nulidad de los siguientes actos administrativos emanados de la DIAN: Liquidación Oficial de Revisión No. 310642007000096 de 20 de noviembre de 2007 y Resolución del Recurso de Reconsideración No. 310662008000026 de 16 de julio de 2008, mediante la cual se confirmó la anterior. En consecuencia y como restablecimiento del derecho, DECLÁRASE en firme el denuncia privado presentado el día 11 de marzo de 2005 por la sociedad PIMPOLLO S.A. correspondiente al IVA del 1 bimestre del año 2005".

ANTECEDENTES

La sociedad PIMPOLLO S.A. presentó la declaración del impuesto sobre las ventas por el primer bimestre de 2005 el 11 de marzo de 2005, con un saldo a favor de \$1.851.663.000.

El 14 de abril de 2005, invocando su calidad de productor de bienes exentos, presentó solicitud de devolución DI 20052005437, con póliza de garantía. El 26 de abril de 2005 la Administración profirió la resolución de devolución 608-0448.

Previo requerimiento especial, el 20 de noviembre de 2007 la DIAN profirió la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642007000096, en la que rechazó la suma de \$248.601.000 del valor total del impuesto a las ventas descontable, reportado por la

demandante que ascendía a \$2.026.883.000, e impuso sanción por inexactitud por \$397.762.000.

El 23 de enero de 2008 PIMPOLLO S.A. interpuso el recurso de reconsideración, resuelto mediante la Resolución 31066200800026 del 16 de julio de 2008, que confirmó el acto recurrido.

LA DEMANDA

Ante el Tribunal Administrativo de Cundinamarca el representante legal de la sociedad PIMPOLLO S. A., formuló estas pretensiones:

"PRIMERA: Solicito al Honorable Tribunal Contencioso Administrativo de Cundinamarca declarar la nulidad de los siguientes actos administrativos, todos ellos proferidos por la, UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - ADMINISTRACIÓN DE IMPUESTOS DE LOS GRANDES CONTRIBUYENTES DE BOGOTÁ.

- 1. Resolución No. 310642007000096 del 20 de Noviembre de 2007, por medio de la cual se profirió liquidación oficial de revisión respecto de la declaración del impuesto a las ventas presentada por PIMPOLLO para el período 01 de 2005.*
- 2. Resolución No. 310662008000026 del 05 de junio (sic) de 2008, que resolvió el recurso de reconsideración interpuesto oportunamente en contra de la liquidación oficial de revisión, confirmando esta decisión en su integridad.*

SEGUNDA. En consecuencia y a título de restablecimiento del derecho, solicito se declare que la declaración del impuesto a las ventas presentada por PIMPOLLO para el período 01 del año 2005 se encuentra en firme y que por lo tanto, no está PIMPOLLO obligada a reintegrar valor alguno a favor de la UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES (DIAN) por concepto de impuesto a las ventas, como tampoco a pagar valor alguno por concepto de la sanción por inexactitud".

Citó como normas violadas los siguientes artículos: 13, 83, 95-9, 121 y 363 de la Constitución Política; 477, 491 y 683 del Estatuto Tributario y 1, 4 y 5 del Decreto 1949 de 2003. El concepto de violación se resume así:

VIOLACIÓN DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD: ARTÍCULO 121 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA.

En el caso concreto la Administración violó dicho principio, pues desbordó el marco de su competencia, se abrogó la facultad de interpretar con carácter vinculante la Ley, modificó de facto con dicho proceder el texto legal que dijo interpretar (artículo 477 del Estatuto Tributario) e invadió la órbita del legislativo.

VIOLACIÓN DE LA LEY POR INDEBIDA INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 477 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO.

La autoridad tributaria tomó el texto del artículo 477 del Estatuto Tributario y modificó su redacción, alcance y recto entendimiento, creando una limitante que allí no existe, y

que no fluye del tenor literal de la norma ni de su recta interpretación, conforme a los artículos 25 y 27 del Código Civil.

La DIAN infirió, supuso o intuyó una finalidad en la norma para poder concluir que el IVA pagado por PIMPOLLO no era descontable, contraviniendo con ello el propósito del legislador y la clara redacción de la norma, concebida precisamente para permitir que el productor de bienes exentos pudiera descontar la totalidad del IVA pagado como consecuencia de las erogaciones y expensas en que incurriera en su actividad ordinaria.

VIOLACIÓN DIRECTA DE LA LEY POR INDEBIDA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 477 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO, QUE CONFIGURA TÍPICO CASO DE DESVIACIÓN DE PODER.

Mediante argucias contables la administración tributaria pretende impedir a la demandante ejercer el derecho que le asiste para descontar la totalidad del impuesto a las ventas cancelado en la producción de bienes que legalmente están exentos del impuesto sobre las ventas conforme al artículo 477 ib., con lo cual se obliga a Nevar el descontable rechazado como mayor valor de esos bienes, so pretexto que ellos son semovientes con el carácter de activos fijos.

La DIAN genera una distorsión entre los conceptos de exención y exclusión, pues mientras que la ley afirma que los bienes comercializados por PIMPOLLO están exentos del impuesto sobre las ventas, lo cual implica la consecuencia natural inherente a este concepto, como es la de tener la calidad de responsables del impuesto sobre las ventas con derecho a descuentos y devoluciones, la Administración sostiene que una porción importante de dicho impuesto descontable es mayor valor del costo de las reproductoras de PIMPOLLO y, por tanto, no hay derecho a solicitar impuestos descontables ni devoluciones, tal como lo afirma el Concepto Unificado de IVA para la comercialización de bienes excluidos, en el que no hay lugar a dudas de que los impuestos descontables incurridos en su producción, son mayor valor del costo de operación.

El objetivo del legislador es permitir que el productor del bien exento no genere un costo de producción por efecto del IVA que asume durante el proceso productivo, sino que pueda descontar este totalmente, sin restricción alguna, precisamente para atender el objetivo final perseguido por el legislador, que no es otro distinto al de evitar que el productor de ciertos bienes (esenciales como la comida) tenga que incrementar el costo de producción y, por ende, el precio final de venta, al convertir en mayor valor de su costo el IVA que le obliga a asumir, distorsión esta predicable del productor de bienes excluidos, mas no de la demandante.

La prohibición de descontar el IVA asociado al alimento consumido por las reproductoras en la etapa de levante, siendo este un gasto necesario para la producción de bienes exentos, pues es apenas natural que si la pollita no se alimenta, no llega a la edad adulta, y si no llega a la edad adulta, pues simplemente no es posible la producción de carne y huevos, implica el desconocimiento de la calidad exenta de esta clase de bienes y, por ende, implica desconocer el contenido del artículo 477 del Estatuto Tributario.

La DIAN olvidó que el artículo 477 ib. no fue establecido por simple capricho del legislador. Su finalidad es precisamente facilitar el acceso de la comunidad a bienes básicos, como son la carne para consumo humano y los huevos, evitando de tal forma que los productores de estos bienes incrementen los precios con el fin de recuperar el IVA asumido como mayor valor de su costo, tal y como ocurría antes de la vigencia de la Ley 788 de 2002.

En el caso concreto existe desviación de poder por cuanto invocándose una norma vigente, como es el artículo 477 del Estatuto Tributario, se otorga a dicha disposición alcance y contenido distintos a los que tiene realmente, pues se interpreta y aplica erradamente por la administración en los actos demandados, para hacerla más gravosa, en abierta contravía con el texto mismo de la ley.

VIOLACIÓN DE LA LEY POR INDEBIDA INTERPRETACIÓN DEL DECRETO 1949 DE 2003: EL INTÉRPRETE NO PUEDE DISTINGUIR DONDE NO LO HIZO EL LEGISLADOR MÁXIME CUANDO CON ELLO BUSCA HACER MAS GRAVOSA LA SITUACIÓN DEL PRODUCTOR DE BIENES EXENTOS.

La DIAN sostiene que de los artículos 1, 4 y 5 del Decreto 1949 de 2003, se deriva la imposibilidad de descontar el impuesto a las ventas cancelado por PIMPOLLO en la adquisición de insumos para la fabricación del concentrado consumido por las reproductoras en la etapa de levante, argumentación que, sin embargo, termina por afirmar que una vez se inicia el período de producción de huevos, el IVA de ese concentrado sí podría descontarse conforme a la regla general.

Con el fin de sostener esta hipótesis, la autoridad tributaria ha interpretado que el impuesto pagado por el concentrado consumido en la etapa de levante no es costo o gasto del proceso, sino, por el contrario, un mayor valor del costo de la reproductora y, por tanto, estas erogaciones no están cobijadas por el mencionado Decreto 1949 de 2003.

Al respecto señaló la demandante que no puede perderse de vista que ni el Decreto 1949 de 2003 ni el Estatuto Tributario definieron qué debe entenderse por "*los varios procesos requeridos*", concepto enunciado dentro del contexto del artículo cuarto; ni qué debe entenderse por "*proceso de producción*", tal y como está enunciado en el artículo quinto.

En esa medida, cuando la Administración afirma que una determinada erogación no es gasto o costo del proceso, no está partiendo de una definición legal sino, por el contrario, de una interpretación que ella misma ha querido dar a la norma.

Si el concepto de proceso productivo en el marco del Decreto 1949 de 2003 carece de definición legal, y la norma permite descontar la totalidad de gastos necesarios de dicho proceso, no se justifica que la Administración mediante una distinción artificial defina qué gastos son del proceso y qué gastos no lo son.

La argucia contable mediante la cual la División de Liquidación afirma que las reproductoras son contablemente activos fijos, razón por la cual durante su etapa de levante, antes de producir huevos, se encuentran, desde la perspectiva contable, en etapa de formación y, por lo tanto, el alimento consumido es mayor valor de su costo,

es un silogismo que aún aceptado en gracia de discusión, no significa que dicho alimento deje de ser un costo o gasto necesario del proceso, como tampoco de tal aproximación puede concluirse que ese costo o gasto deba capitalizarse, como lo pretende la administración.

Por el contrario, desde una perspectiva material y lógica, el alimento consumido por la reproductora en etapa de levante, es un gasto necesario del proceso productivo. No requiere mayor elucubración concluir que el alimento consumido por la reproductora en etapa de levante; es un gasto naturalmente necesario para el proceso productivo, tanto de producción de carne, como de producción de huevos, pues PIMPOLLO no alimenta al animal para incrementar su precio sino porque, simplemente, es necesario para el proceso, para que las aves no fallezcan y puedan producir. En otras palabras, ese alimento es costo de operación, del proceso productivo, en modo alguno inversión para incrementar el valor del bien.

Si las reproductoras no son alimentadas, simplemente es imposible la producción final de huevos y carne para el consumo humano. En esa medida, es claro que se trata de un costo necesario del proceso, pues de no incurrirse en el mismo, simplemente el proceso se truncaría.

VIOLACIÓN DE LA LEY POR APLICACIÓN INDEBIDA DEL ARTÍCULO 491 DEL E.T. RECHAZO DEL IMPUESTO DESCONTABLE - LA EXENCIÓN ES UN BENEFICIO TRIBUTARIO AL CUAL NO LE RESULTA APLICABLE LO PREVISTO EN EL ARTÍCULO 491.

Aun cuando la Administración siempre ha sostenido que las normas tributarias son de interpretación restrictiva, pretende ahora extender el contenido del artículo 491 a una situación no prevista por la norma, pues es claro que ésta prohíbe descontar el IVA en la adquisición e importación de activos fijos, mas no el IVA incurrido en su formación, máxime cuando esas aves, su levante, postura de huevos y ulterior enajenación, son el objeto social del productor de bienes exentos.

Adicionalmente la Administración contraviene sus propios actos, pues siempre ha sostenido que los beneficios tributarios, tales como las exenciones o exclusiones, deben interpretarse restrictivamente, dado su carácter excepcional y especialísimo. Lo que resulta contradictorio es que reconociendo el carácter especial de la exención del artículo 477 ib., en cuanto al beneficio tributario, la División de Liquidación aplica una norma general, como es el artículo 491, precisamente para efectos de desconocer y dejar de aplicar una norma especial, de aplicación preferencial, lo que conlleva violación a los más elementales principios de hermenéutica.

Debe tenerse en cuenta que la discusión no gira en torno a la calidad de activos fijos que puedan o no tener las reproductoras. La discusión se centra en determinar si es aplicable el artículo 491 ib., que regula una materia general, a un contribuyente que está amparado por un régimen exceptivo y de carácter especial, el cual permite a los productores de los bienes del artículo 477 ib. solicitar el descuento pleno del impuesto a las ventas asociado a la totalidad de gastos necesarios de su producción exenta.

Es precisamente dentro del marco del régimen exceptivo del artículo 477 del Estatuto Tributario que se expidió el Decreto 1949 de 2003, norma que debe interpretarse considerando la especialidad de la ley que le da origen. No puede, entonces, la

Administración afirmar que el decreto que se expide con el fin de reglamentar un régimen especial, debe interpretarse con base en el artículo 491 ib., norma claramente de aplicación general, inaplicable frente a las regulaciones especiales, como la que se discute.

En esta medida, cuando la Administración afirma que el IVA cancelado por cuenta del alimento consumido por las reproductoras en etapa de levante no es descontable, argumentando que no constituye costo o gasto del proceso productivo sino mayor valor de la reproductora y que, dada su calidad de activo fijo, no es descontable tal impuesto conforme a la norma general del artículo 491 ib., está incurriendo en un error de interpretación, pues está aplicando una norma de carácter general existiendo régimen de carácter especial.

EXISTE FALSA MOTIVACIÓN EN EL RECHAZO DEL IMPUESTO DESCONTABLE: EL CARÁCTER VINCULANTE DE LA DOCTRINA DE LA ADMINISTRACIÓN INCONGRUENCIA GLOBAL DE LA DOCTRINA DE LA DIAN EN ESTA MATERIA.

Entre el 30 de diciembre de 2004 y el 23 de junio de 2006 la DIAN sostuvo que las reproductoras sí eran activos fijos para el impuesto sobre las ventas, generando la consecuencia de rechazar como descontable el IVA asociado a su etapa de levante; pero no eran activos fijos para el impuesto sobre la renta, prohibiendo expresamente acceder al beneficio fiscal del artículo 158-3 ib. (que consecuencialmente habría permitido también descontar el IVA), aun cuando se generaba la imposibilidad de recuperar la inversión en el semoviente, en contraposición a la técnica contable más elemental.

Esta contradicción no era accidental sino caprichosa, pues tenía como único propósito satisfacer un mayor afán recaudatorio de la Administración, sin fundamento legal, debido a que era claro que si bien al afirmar que se trataba de activos fijos, supuestamente se cerraba la posibilidad de descontar el IVA en la etapa de levante, tal posición abría la puerta para que el contribuyente accediera al beneficio del artículo 158-3 ib., el cual permite descontar igualmente el IVA, pues es claro que materialmente en la industria avícola, el activo fijo real productivo de renta por excelencia es la reproductora.

EXISTE FALSA MOTIVACIÓN EN EL RECHAZO DEL IMPUESTO DESCONTABLE: ERRORES DE NATURALEZA CONTABLE QUE IMPLICAN UN EQUÍVOCO EN EL IMPUESTO AL RECHAZAR SI SE ACEPTA LA TESIS DE LA DIVISIÓN DE LIQUIDACIÓN.

La fórmula utilizada por la División de Liquidación parte de sumar los saldos al final del período, de las cuentas 158401, que corresponden a las aves reproductoras en general, con la cuenta 1445, que corresponde a las aves contabilizadas como inventario. Sobre dicha sumatoria la División de Liquidación calculó a qué proporción corresponde cada uno de los saldos de las cuentas 158401 (aves reproductoras) y 1445 (aves contabilizadas como inventario).

La anterior proporción arrojó como resultado que del total de semovientes al final del periodo en discusión, el 17.67% corresponde a semovientes activos fijos, y el 82.33% corresponde a semovientes contabilizados como inventario.

Lo que no resulta admisible es que la División de Liquidación tome el porcentaje de las reproductoras al final del período (17.67%) y lo aplique al IVA solicitado como descontable por la compra de insumos para concentrado en el período en discusión, cuyo valor total asciende a \$1.406.907.557, rechazando de tal forma la suma de \$248.601.000.

El razonamiento de la División de Liquidación parecería ser inconsecuente, incluso con la posición de la Administración Central, pues si la idea es determinar cuánto fue el monto aproximado del alimento consumido por las reproductoras en etapa de levante, que se supone es el que no da derecho a descuento, no debió aplicar el porcentaje que corresponde a la totalidad de las aves reproductoras.

No sobra recordar que dentro de la doctrina de la Administración no hay lugar a dudas sobre la procedencia de tomar como descontable el alimento de la reproductora en etapa de postura, pues afirma la Administración que dicho alimento es costo directo del huevo. En esa medida, siendo lo anterior de tal claridad, la División de Liquidación se excedió, pues dentro de ese porcentaje del 17.67%, también están las aves en período productivo, cuyo alimento es costo del bien exento y, por tanto, su IVA es descontable, tal y como lo acepta la misma Administración.

En esta medida es claro que el valor que se propone rechazar no puede ser siquiera considerado, y que existe patente falsa motivación, pues incluso si se probare la improcedencia de los argumentos planteados, el acto recurrido parte de una base falsa, pues equivocadamente rechaza como descontable la totalidad del alimento consumido por las reproductoras en etapa de levante y en etapa de postura, cuando es claro que, conforme la posición de la entidad demandada en los actos administrativos, sólo es improcedente descontar el IVA del alimento consumido por las reproductoras en levante, con lo cual el IVA asociado al resto del concentrado que consumen las ponedoras productoras, en todo caso tenía que ser aceptado.

EXISTE FALSA MOTIVACIÓN EN LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS DEMANDADOS

Existe falsa motivación en los actos administrativos demandados, por cuanto se afirma, erróneamente, que hay fundamento legal para rechazar una parte del IVA que cancela el productor de bienes exentos por concepto de costos y deducciones.

VIOLACIÓN A LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD EN LAS CARGAS: VIOLACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 13, 83, 95-9 y 363 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA Y 683 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO.

Se vulneran las citadas normas cuando la Administración, en su afán recaudador, olvida que si las gallinas ponedoras son semovientes activos fijos, y respecto de ellas se puede tomar la deducción del artículo 158-3 del Estatuto Tributario, la consecuencia práctica es que el IVA pagado en la adquisición o formación de ese activo fijo se convierte, por existir expresa disposición legal, en IVA descontable, llegándose así, nuevamente y de manera necesaria, a la conclusión de que PIMPOLLO si podía descontar sin limitación, no importa el camino que para ello se adopte.

IMPROCEDENCIA ABSOLUTA DE LA SANCIÓN POR INEXACTITUD.

Los argumentos planteados son suficientes para sostener que no procede la sanción por inexactitud, por cuanto siendo ella consecuencia del rechazo de los impuestos descontables, cuya procedencia se ha demostrado, es claro que queda desvirtuada la sanción impuesta.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en los siguientes argumentos:

En el caso concreto, la sociedad actora descontó el IVA pagado en la adquisición de insumos necesarios para la elaboración del concentrado destinado a la cría y levante de pollonas reproductoras, las cuales forman parte de los activos fijos de la sociedad, si se tiene en cuenta que las mismas son utilizadas para la obtención del pollo procesado y huevos, lo cual hace parte del giro ordinario de la actividad de la empresa.

El inciso tercero del artículo 60 del Estatuto Tributario define los activos fijos como *"los bienes corporales muebles o inmuebles y los incorporales que no se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente"*.

Así mismo, el artículo 491 del citado ordenamiento fiscal, consagra: *"El impuesto a las ventas por la adquisición o importación de activos fijos no otorgará derecho a descuento"*.

De las normas citadas y del memorando 00594 del 5 de agosto de 2004, proferido por la DIAN, se concluye que es posible que los nuevos productores de bienes exentos tomen como descontable el impuesto sobre las ventas pagado en la adquisición de bienes y servicios para el sostenimiento de los semovientes, siempre y cuando concurren los presupuestos consagrados en las normas tanto generales como especiales; pues contrario a lo afirmado por el recurrente, también se debe dar aplicación a lo establecido en el artículo 491 del Estatuto Tributario, el cual señala que el impuesto a las ventas por la adquisición o importación de activos fijos no otorgará derecho a descuento.

Según los registros contables que constan en documentos aportados por la sociedad contribuyente durante la investigación administrativa (folios 617 a 619, 622 a 630, 637 a 643, 646 a 665), se observa que se identifican los semovientes en las cuentas 1445 y 1584, correspondientes a Inventario y Propiedades, Planta y Equipo, de conformidad con el Plan Único de Cuentas para comerciantes (Decreto 2650 de 1993), y que el segundo grupo de los mencionados, corresponde a las aves reproductoras que son utilizadas en la actividad productora de renta del contribuyente, las cuales no están destinadas para la venta dentro del giro ordinario del negocio del mismo.

De acuerdo a los citados documentos, la porción del impuesto descontable por insumos requeridos para la preparación del concentrado que ha de atribuirse a los semovientes activos fijos, corresponde al 17.67%, partiendo de la identificación de los semovientes activos fijos, y de los correspondientes a inventarios, como se dio a conocer tanto en el requerimiento especial como en la liquidación oficial así:

CUENTA	DESCRIPCIÓN	VALOR	PORCENTAJE
1584	SEMOVIENTES	12.051.160.030	17.67%
1445	SEMOVIENTES	9.557.500.307.78	82.33%
TOTAL		11.608.660.337.78	100%

Según la relación allegada por la PROVEEDORA DE INSUMOS S.A., quien le vende a la sociedad actora la totalidad de los productos utilizados para la elaboración de alimentos concentrados, para el bimestre en discusión la demandante solicitó como descontable por compras realizadas a dicho proveedor \$1.406.907.557.

Una vez identificados los semovientes, tanto activos fijos como inventario, y teniendo en cuenta los insumos para concentrado, cuya base gravable corresponde a la suma de \$1.406.907.557, se determinó una proporción del mismo para aves reproductoras de \$248.600.565, correspondiente al 17.67%, objeto de rechazo.

Los responsables del impuesto sobre las ventas pueden solicitar como descontables los impuestos pagados en los bienes y servicios, siempre que constituyan costo o gasto para la producción y comercialización de bienes exentos exclusivamente, condición que no se cumple en el caso concreto, pues las pollonas ponedoras de huevos destinatarias de los productos por los que pagó el IVA, no corresponden a los bienes que enajena la sociedad dentro del objeto de su negocio, esto es, los activos movibles producidos o comercializados identificados en la ley, sino que se trata de semovientes activos fijos, toda vez que son el medio y no el objeto del bien exento.

De acuerdo con lo certificado por el representante legal, el contador y el revisor fiscal en las notas a los estados financieros, se puede observar que es la misma sociedad, y no la Administración, quien clasificó los semovientes aves ponedoras en etapa productiva en la citada cuenta 1584, la cual corresponde a la clase de activo, grupo Propiedad, Planta y Equipo que, según la descripción del Plan Único de Cuentas, registra el costo de los semovientes que posee el ente económico, así como los destinados al servicio de las diferentes actividades productoras, propias del activo fijo.

Respecto a la sanción por inexactitud imputada, señaló que cumple con los presupuestos del artículo 647 del Estatuto Tributario, y no es cierto que se requiera la existencia de un ánimo defraudatorio para que sea procedente la sanción.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, mediante sentencia del 9 de julio de 2009, declaró la nulidad de los actos demandados. Los argumentos de la decisión se resumen así:

Con fundamento en lo expuesto en la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca el 21 de mayo de 2009, exp. No. 08-162, Demandante: PIMPOLLO S.A., concluyó que el IVA pagado en la adquisición de insumos para la elaboración del concentrado para alimentar las aves reproductoras en la etapa de levante y postura es descontable, toda vez que corresponde al impuesto cancelado en desarrollo del proceso tendiente a la obtención de huevos y de aves en el estado que permita su consumo.

En la referida sentencia el Tribunal precisó que si bien es cierto que en la legislación fiscal no es procedente tratar como impuesto descontable lo pagado en la adquisición de bienes y servicios que constituyen activos fijos (artículo 491 del E.T.) entendidos éstos en la forma prevista en el artículo 60 del Estatuto Tributario, esto es, "aquellos que no se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios", no es menos cierto que la Ley 788 de 2002 estableció, en forma clara, que la carne y despojos comestibles, así como los huevos de ave de cáscara, frescos, son exentos. Así mismo debe destacarse que frente a éstos el Decreto Reglamentario No. 1949 de 2003 reiteró la devolución de los impuestos descontables que constituyan costos y/o gastos en su producción.

El artículo 5o del citado decreto hace mención a un proceso tendiente a la obtención de aves en el estado que permita su consumo; Lo mismo se debe indicar frente a los huevos, bajo el entendido que ello se logra a través de un proceso.

Desde este punto de vista es impertinente hablar de las etapas dentro del proceso de desarrollo de las aves, lo mismo que si son activos fijos o movibles, ya que tanto la ley como el reglamento se refieren a un proceso, por lo que lo pagado como impuesto sobre las ventas en la adquisición de bienes y servicios en desarrollo de ese proceso, es descontable.

EL RECURSO APELACIÓN

Inconforme con la decisión de primera instancia, la parte demandada apeló, en los siguientes términos:

Sin concretar ningún motivo de inconformidad con la sentencia de primera instancia, reiteró la posición de la DIAN sobre el tema así: *"(...) hasta cuando se inicia la etapa de producción, el impuesto sobre las ventas pagado por los productores de huevos en la adquisición de bienes y servicios gravados, destinados al levante de las pollonas, no puede ser tratado como un impuesto descontable ni ser solicitado en devolución y/o compensación, pues constituye un mayor valor del costo"*.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La parte demandante señaló que en el recurso de apelación la DIAN se limitó a exponer nuevamente su argumentación, sin atacar de manera directa los fundamentos de la sentencia, lo que resultaría suficiente para desestimar la apelación.

La demandada reiteró que en el caso concreto se trata de IVA pagado por concepto de la adquisición de insumos para la elaboración del concentrado que es consumido por las aves en etapa de cría y levante, las cuales corresponden a activos fijos de la sociedad, y, en consecuencia, no otorgan derecho a descuento alguno, como en efecto se procedió; además de no ser destinado, el IVA pagado, directamente a la operación exenta del impuesto, como es la venta de huevos.

Estimó que no se debe levantar la sanción por inexactitud, toda vez que la sociedad demandante incluyó en su denuncia privado impuestos descontables aún cuando no

tenía derecho a hacerlo, lo cual generó un mayor saldo a favor, que constituye inexactitud sancionable al tenor del artículo 647 del Estatuto Tributario.

El **Procurador Sexto Delegado** ante esta Corporación solicitó confirmar la sentencia impugnada, bajo los siguientes argumentos:

No comparte el Ministerio Público el argumento expuesto por la Administración, en el sentido de que el IVA pagado en la adquisición de alimentos para semovientes considerados activos fijos, no pueda ser descontable, porque el artículo 477 del Estatuto Tributario y el Decreto Reglamentario 1949 de 2003, no hacen distinción alguna con relación al momento del proceso productivo en que se pueda considerar como descontable el IVA pagado en la adquisición de bienes o servicios que constituyan costos o gastos necesarios para el proceso productivo. Por tanto, no habiendo discriminado la ley, no le corresponde al intérprete realizar tal discriminación.

En segundo lugar, las gallinas ponedoras son enajenadas o destinadas a carne en determinado momento del proceso productivo; por ello no se pueden considerar como activos fijos, ni se puede aplicar en forma exegética el contenido de los artículos 60 y 491 del Estatuto Tributario, que indican que el impuesto a las ventas por la adquisición de activos fijos no otorga derecho a descuento.

En tercer lugar, se trata de IVA pagado en la adquisición de insumos para la producción del concentrado con el que se alimentan las aves, y no de IVA pagado en la adquisición de activos fijos, como señala el artículo 491 del Estatuto Tributario. Por lo tanto, cumple con todos los requisitos para la procedencia del descuento, ya que no constituye, de ninguna forma, activo fijo, pues el concentrado es un bien fungible consumido por las aves. Además, si bien las ponedoras pueden considerarse en el manejo de la contabilidad empresarial como activos fijos, dicho registro no implica que los insumos destinados a su cría y levante deban ser tratados como activos fijos.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia del 9 de julio de 2009, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca.

En primer lugar, se advierte que la demandada en el recurso de apelación no manifestó ninguna inconformidad respecto a la sentencia de primera instancia, limitando su intervención a reiterar la posición de la DIAN respecto al asunto en discusión.

Señaló la Administración que hasta cuando se inicia la etapa de producción, el impuesto sobre las ventas pagado por los productores de huevos en la adquisición de bienes y servicios gravados, destinado al levante de las pollonas, no puede ser tratado como un impuesto descontable ni ser solicitado en devolución y/o compensación, pues constituye un mayor valor del costo.

De conformidad con el artículo 350 del Código de Procedimiento Civil, el recurso de apelación tiene por objeto que el superior estudie la cuestión decidida en la providencia de primer grado, y la revoque o reforme.

La apelación permite el ejercicio del derecho de defensa de las partes mediante la impugnación de la decisión judicial contenida en la sentencia. Por tanto, exige que el recurrente cuestione los argumentos expuestos por el fallador de primera instancia con sus razones de inconformidad, para determinar si las pruebas y el sustento jurídico han sido correctamente tratados por el juez.

Como ha señalado esta Corporación, *la labor de la segunda instancia consiste en verificar, sobre la base de la decisión impugnada, el acierto o el error del A-quo en el juicio realizado, circunscribiéndose a dicho aspecto la competencia*".

El recurso de apelación es un instrumento judicial, en este caso, para impugnar una sentencia, controvirtiéndola con argumentos que apunten a desvirtuarla total ó parcialmente, y sirvan de marco al juez de segunda instancia para llevar a cabo la función revisora que comporta tramitar y decidir una apelación.

Esa función, que no es oficiosa, tiene que apoyarse en la argumentación contenida en la sustentación del recurso de apelación, que le debe servir al *Ad quem* para soportar la decisión de revocar o modificar la sentencia de primera instancia, según lo pretendido por el apelante.

En el presente caso, el apelante no concretó ninguna inconformidad contra la sentencia de primera instancia. Su intervención se limitó a reiterar la posición de la DIAN sobre la improcedencia de la devolución del IVA originado en la adquisición de insumos para la elaboración de concentrado destinado a la cría y levante de pollonas reproductoras.

Dicha posición, a juicio de la Sala, no tiene asidero jurídico, por las siguientes razones:

Según la demandada, el IVA pagado en la adquisición de las pollonas y en la etapa improductiva de cría y levante de las gallinas ponedoras debe tener el tratamiento de mayor costo del activo fijo, mientras que el IVA pagado en la etapa de postura (productiva) es descontable, y podrá ser objeto de devolución y/o compensación para el avicultor.

El artículo 477 del Estatuto Tributario, con la modificación introducida por el artículo 31 de la Ley 788 de diciembre 27 de 2002, dispone:

ART. 477. Modificado. L. 788/2002, art. 31. Bienes que se encuentran exentos del impuesto. Están exentos del impuesto sobre las ventas los siguientes bienes:

02.01 Carne de animales de la especie bovina, fresca o refrigerada

02.02 Carne de animales da la especie bovina, congelada

02.03 Carne de animales de la especie porcino, fresca, refrigerada o congelada

02.04 Carne de animales de las especies ovino o caprina, fresca, refrigerada o congelada

02.06 Despojos comestibles de animales

02.07 Carne y despojos comestibles, de aves de la partida 01.05, frescos, refrigerados o congelados

02.08.10.00.00 Carne fresca de conejo o liebre

03.02 *Pescado fresco o refrigerado, excepto los filetes y demás carne de pescado de la partida 03.04*
03.03 *Pescado congelado, excepto los filetes y demás carne de pescado de la partida 03.04*
03.04 *Filetes y demás carne de pescado (incluso picado), frescos, refrigerados o congelados*
04.01 *Leche y nata (crema), sin concentrar, sin adición de azúcar ni otro edulcorante de otro modo*
04.02 *Leche y nata (crema), con cualquier proceso industrial concentradas o con adición de azúcar u otro edulcorante*
04.06.10.00.00 *Queso fresco (sin madurar)*
04.07.00.10.00 *Huevos para incubar, y los pollitos de un día de nacidos*
04.07.00.90.00 Huevos de ave con cáscara, frescos
19.01.10.10.00 *Leche maternizada o humanizada*
48.20 *Cuadernos de tipo escolar.*

Por la naturaleza de los bienes exentos previstos en la disposición mencionada, la Ley les ha dado un tratamiento especial, dado que se encuentran gravados con Impuesto sobre las Ventas a una tarifa de cero (0), es decir, están exonerados del tributo.

El productor de dichos bienes adquiere la calidad de responsable del impuesto, con derecho a la devolución del IVA repercutido por los agentes económicos que le preceden, o sea, a descontar los impuestos causados en la adquisición de bienes y servicios, cuando constituyan costo o gasto para producirlos.

En cuanto a quienes se les devuelve los saldos a favor, provenientes de la aplicación de los impuestos descontables, el parágrafo 1 del artículo 850 del Estatuto Tributario (modificado por el artículo 67 de la Ley 788 de 2002) expresa que *"Cuando se trate de responsables del impuesto sobre las ventas, la devolución de saldos originados en la declaración del impuesto sobre las ventas, sólo podrá ser solicitada por aquellos responsables de los bienes y servicios de que trata el artículo 481, por **los productores de los bienes exentos a que se refiere el artículo 477** y por aquellos que hayan sido objeto de retención.* (Negrilla fuera de texto).

Así las cosas, la Sala observa que el fin buscado por el legislador tributario en el artículo 477 ib. en comento, se circunscribe a que bienes considerados como parte integrante de la canasta familiar de los colombianos, que estaban consagrados como excluidos del IVA en el artículo 424 ib. [antes de la modificación realizada por el artículo 31 de la Ley 788 de 2002 al art. 477 del E.T.], pasaran a la modalidad de exentos (con tarifa cero), para que el consumidor final no se viera afectado con un tributo que aumentara su valor, y el productor de ellos obtuviera la devolución del IVA que cancelara en el ciclo productivo para la obtención del bien.

En los antecedentes de la expedición de la Ley 788 de 2002 [art. 31] se lee: *"Eliminar el concepto de bienes excluidos en IVA, puesto que en las líneas de producción el peso del IVA es trasladado totalmente al consumidor final, quien tiene que pagar un mayor precio. Con esta propuesta los bienes excluidos pasan a la categoría de exentos (con tarifa 0), de tal manera que siempre se pueda deducir el IVA pagado contra el IVA generado sin que el costo total se traslade al producto".*

Ahora bien, el Gobierno Nacional en desarrollo del artículo 477 ib., expidió el Decreto 1949 de julio 14 de 2003, que señala:

*DECRETO NÚMERO 1949 DE 2003
(Julio 14)*

"Por el cual se reglamenta parcialmente el artículo 477 del Estatuto Tributario".

El Presidente de la República de Colombia, en ejercicio de las facultades constitucionales y legales, en especial de las conferidas en el numeral 11 del artículo 189 de la Constitución Política y en desarrollo de lo previsto en el artículo 477 del estatuto tributario,

DECRETA:

ART. 1. Responsables con derecho a devolución. Tienen derecho a devolución del impuesto sobre las ventas pagado por la adquisición de bienes y servicios gravados que constituyan costo o gasto de su producción, los productores de los nuevos bienes exentos señalados en el artículo 477 del estatuto tributario, así:

*a) En relación con las carnes, el productor dueño de los animales que los sacrifique o haga sacrificar y comercialice las carnes o los despojos comestibles producto del sacrificio, calificados como exentos del impuesto sobre las ventas. Igualmente, el pescador que comercialice los pescados y carnes de pescado calificadas como exentas del impuesto sobre las ventas, excepto el atún blanco, de aleta amarilla y de aleta azul o común, clasificables en las subpartidas 03.03.41.00.00, 03.03.42.00.00 y **03.03.45.00.00** del arancel de aduanas, los cuales se encuentran excluidos del impuesto;*

b) En relación con la leche clasificada por la partida arancelaria 04.01, es productor para estos efectos el ganadero que produce y vende la leche. Respecto de la leche clasificada por la partida arancelaria 04.02, lo será el industrial que realice el proceso industrial correspondiente.

c) En relación con los huevos, el avicultor que desarrolle el proceso y los comercialice.

PAR. El simple comercializador de los bienes calificados como exentos no es responsable del impuesto sobre las ventas.

ART. 2. Retención del impuesto sobre las ventas al 2%. El impuesto sobre las ventas generado al momento del sacrificio en cabeza del dueño de los animales a la tarifa del 2%, deberá ser causado y asumido por el mismo responsable del impuesto perteneciente al régimen común, aplicando el porcentaje previsto en el artículo 437-1 del estatuto tributario. El impuesto así retenido deberá ser declarado en el mes de su causación y podrá ser tratado como descontable en el bimestre de su causación o en uno de los dos bimestres subsiguientes.

ART. 3. Servicio de faenamiento. El servicio de sacrificio o procesamiento de los animales a que se refiere el artículo 468-2 del estatuto tributario, que se contrate con terceras personas, se considera servicio intermedio de la producción de carne y en consecuencia se encuentra exento del impuesto sobre las ventas, sin derecho a devolución por no formar parte de los bienes y servicios a que se refiere el artículo 481 ibídem.

*ART. 4. **Procesos de producción.** Cuando una persona realice los varios procesos requeridos para la cría, el levante y el engorde o la ceba de los animales, cuyas carnes y despojos comestibles son exentos del impuesto sobre las ventas, tiene derecho a solicitar como impuesto descontable la totalidad del impuesto pagado por los bienes y servicios gravados que constituyan costo o gasto para la producción y comercialización de los bienes exentos, observando la oportunidad consagrada en el artículo 496 del estatuto tributario.*

*PAR. (Derogado).** Cuando dentro del proceso de cría, levante y engorde o ceba de los animales, se produzca integralmente el concentrado o alimento para los mismos, el impuesto descontable respecto de este proceso será el que corresponda a la tarifa del producto que se retire de los inventarios.

**(Nota: Derogado por el Decreto 3731 de 2005 artículo 1º del Ministerio de Hacienda y Crédito Público)*

*ART. 5. Productores de huevos. Los productores de huevos tienen derecho a tratar como descontable el impuesto sobre las ventas pagado sobre bienes y servicios que constituyan costo o gasto necesario para el desarrollo del **proceso de producción** y comercialización por parte del avicultor.*

Observa la Sala que ni el artículo 477 del Estatuto Tributario ni el Decreto 1949 de julio 14 de 2003 limitan la exención a un período dentro del proceso productivo en el que se pueda considerar como descontable el IVA pagado en la adquisición de bienes y servicios, como lo pretende la DIAN al excluir de dicho beneficio el período de levante de las aves, por considerarlas que constituyen activos fijos.

El artículo 477 ib., consagró como exentos los siguientes bienes: "02.07 Carne y despojos comestibles, de aves de la partida 01.05, frescos, refrigerados o congelados", y "04.07.00.90.00 Huevos de ave con cáscara, frescos" sin establecer un condicionamiento al respecto.

El Decreto Reglamentario No. 1949 de julio 14 de 2003 expresamente señala que los productores de huevos tienen derecho a tratar como descontable el IVA pagado sobre bienes y servicios que constituyan costo o gasto necesario para el desarrollo del **proceso de producción** y comercialización por parte del avicultor.

Por proceso de producción se entiende: "un sistema de acciones que se encuentran interrelacionadas de forma dinámica y que se orientan a la transformación de ciertos elementos. De esta manera, los elementos de entrada (conocidos como factores) pasan a ser elementos de salida (productos) **tras un proceso en el que se incrementa su valor**, cabe destacar que los factores son los bienes que se utilizan con fines productivos (las materias primas). Los productos, en cambio, están destinados a la venta al consumidor final o mayorista"

Ahora bien, se conocen como factores de producción o factores productivos los recursos que combinados en un proceso productivo agregan valor en la elaboración de bienes y servicios.

En consecuencia, si el artículo 477 del Estatuto Tributario consagra el beneficio fiscal sin restricción alguna en el proceso de producción, y el decreto reglamentario expresamente trata como descontable el IVA pagado sobre bienes y servicios que constituyan costo o gasto necesario para el desarrollo del **proceso de producción**, acorde con lo señalado por el a *quo*, la prohibición de descontar el IVA asociado al alimento consumido por las aves en la etapa de levante, siendo un gasto necesario que hace parte del proceso de producción, vulnera el artículo 477 ib. al desconocer un beneficio fiscal, limitando sin autorización legal la exención consagrada.

Como lo dijo el Ministerio Público, es lógico que si el ave no se alimenta, no llega a la edad adulta, y si no llega a la edad adulta, simplemente no es posible la producción de carne ni huevos.

Al concluirse que la posición de la DIAN implica un desconocimiento de la calidad de bien exento consagrada en el artículo 477 del Estatuto Tributario, hay motivo suficiente para confirmar la sentencia apelada.

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

FALLA

1. **CONFÍRMASE** la sentencia apelada.
2. RECONÓCESE personería a la abogada Lina María Campillo García, como apoderada de la DIAN, en los términos y para los efectos conferidos en el poder que obra a folio 265 del expediente.

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

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

(Fdo.) MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA,
Presidente de la Sección.

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS.

WILLIAM GIRALDO GIRALDO.

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ.

