



TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DEL HUILA

Sala Cuarta

M.P. Ramiro Aponte Pino

Neiva, nueve de junio de dos mil veinte.

MEDIO DE CONTROL: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
DMANDANTE: PISCICOLA NUEVA YORK SA
DEMANDADO: DIAN
RADICACIÓN: 41 001 33 33 006 2013 00326 01
PROVIDENCIA: SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA
ACTA: Sala virtual de la fecha.

I.- EL ASUNTO.

Con base en la facultad conferida por el artículo 153 del CPACA, sin que se adviertan falencias sustanciales o adjetivas que invaliden la actuación, resuelve la Sala el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada (DIAN), contra la sentencia proferida por el Juzgado Sexto Administrativo de Neiva el 21 de agosto de 2014.

II.- ANTECEDENTES.

1.-La demanda.

La sociedad PISCICOLA NUEVA YORK SA promueve el medio de control de *nulidad y restablecimiento del derecho* contra la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES -DIAN-; en procura de obtener la nulidad de los siguientes actos administrativos:

a.- Liquidación oficial de revisión 132412013000036 del 19 de marzo de 2013, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Neiva "por medio de la cual se modificó la Liquidación Privada de Corrección del Impuesto sobre las Ventas No 91000161397723 del 11 de enero de 2013, correspondiente al bimestre 1º del año gravable 2011, presentada por el Contribuyente PISCÍCOLA NUEVA YORK SA, determinando un menor saldo a favor susceptible de ser solicitado en devolución y/o compensación".

Como consecuencia de lo anterior, a título de restablecimiento del derecho solicita que se "...CONFIRME la Liquidación Privada del Impuesto sobre las ventas 91000161397723 del 11 de enero de 2013, correspondiente al bimestre 1º del año 2013...en consecuencia, se declare que el contribuyente no

está obligado a devolver el saldo a favor rechazado susceptible de devolución y/o compensación”.

1.1.-Fundamentación fáctica.

Como sustento de las pretensiones, la parte actora aduce lo siguiente:

a.-Su objeto social es la producción y comercialización de carne de pescado (especialmente tilapia roja), y el 22 de marzo de 2011 presentó en forma virtual el impuesto a las ventas correspondiente al primer bimestre de dicha anualidad. La cual, fue corregida el 10 de octubre de 2011.

b.-El 18 de octubre de 2011, la piscícola solicitó la devolución y/o compensación del saldo a favor (\$267.193.000).

c.-A través de la Resolución 911 del 9 de noviembre de 2011, la Dirección Seccional de Impuestos de Neiva *resolvió compensar* el valor solicitado.

d.- El 22 de noviembre de 2011, la División de Gestión y Fiscalización profirió auto de apertura del programa *post-devoluciones, código PH, ventas del primer bimestre 2011*.

e.-El 19 de octubre de 2012, la misma dependencia expidió el *requerimiento especial* 132382012000148, proponiendo incrementar los ingresos brutos por operaciones no gravadas (\$1.617.000), disminuir los impuestos descontables por compras y servicios gravados (\$108.000), liquidar la sanción de inexactitud (\$260.000), y disminuir el saldo a favor susceptible de ser solicitado en devolución (\$20.399.000).

Como sustento, argumentó que “...la sociedad contribuyente no debe tomar como valor susceptible de devolución el IVA del inventario final del concentrado por valor d \$20.399.000, puesto que no fue consumido por los animales en el bimestre, de conformidad con lo establecido en el Decreto Reglamentario No 1949 de julio de 2003”.

f.-El 11 de enero de 2013, la piscícola presentó la liquidación privada de corrección provocada 91000161397723, aceptando incrementar en la suma de \$1.617.000 los ingresos brutos y disminuir en \$108.000 los impuestos descontables por compras y servicios no gravados. De igual manera, liquidó una cuarta parte de la sanción de inexactitud, de acuerdo con lo previsto en el artículo 709 del ET.

g.-El 19 de marzo de 2013 la División de Gestión de Liquidación profirió la liquidación oficial de revisión 132412013000036, y aunque

acepta la liquidación privada de corrección provocada, mantiene la decisión de modificar la liquidación privada; disminuyendo el saldo susceptible de ser solicitado en devolución y/o compensación (\$20.399.000).

h.-De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 720 del ET, la sociedad actora prescindió del recurso de reconsideración, y decidió acudir directamente a la vía judicial.

1.2.-Fundamentación legal.

Apoya las pretensiones en la siguiente normatividad:

Carta Política: artículos 1, 2, 95-9o y 228.

Decreto Reglamentario 1949 de 2003.

Estatuto Tributario: artículos 477, 720 (parágrafo) y 850.

En esencia, formuló dos cargos.

a.- Violación de normas superiores a la cual ha debido sujetarse el acto administrativo.

Considera que la autoridad tributaria le dio una inadecuada interpretación a los artículos 440, 477 (parágrafo 1º), 481, 815 y 850 del ET, y del artículo 1º, literal a) del Decreto 1949 de 2003; porque los mismos no exigen que para acceder a la devolución y/o compensación de los saldos del IVA, era necesario realizar la venta del *bien exento*.

“La posición interpretativa de la administración tributaria de Neiva, es que el IVA del inventario final del concentrado en cada bimestre, no es susceptible de ser solicitado en devolución por cuanto este no fue consumido ni por los animales que se sacrificaron en el periodo ni por los comercializados en el mismo, bajo el entendido que no han hecho parte del proceso de producción que desarrolla el contribuyente, de tal forma que no es posible su solicitud de devolución, sino que debía solicitarse en un posterior bimestre donde efectivamente fuera consumido por los peces que son sacrificados y comercializados, donde realmente sí se constituyeran en un costo en la producción de los animales que se sacrificaran y comercializarán”.

Esa interpretación es equivocada, porque el artículo 1º del Decreto 1949 de 2003, establece que el productor de carnes, leche o huevos, tiene derecho a la devolución del impuesto sobre las ventas pagado en la adquisición de bienes y servicios gravados, que constituyan costo o gasto de su producción.

“La norma aludida, sin lugar a dudas, establece de manera clara e inequívoca que para tener derecho a la devolución o compensación del saldo a favor, se debe cumplir con los siguientes requisitos: i) ser productor de bienes exentos, ii) adquirir

bienes o servicios gravados que constituyan gasto o costo para la producción de bienes exentos.

Requisitos que la Sociedad Contribuyente...los cumple a cabalidad y que la misma administración lo ha aceptado dentro del proceso tributario”.

En su sentir, la DIAN incurrió en un error, lo cual, es *inconstitucional e ilegal*; porque “...la oportunidad en que al Contribuyente le nace el derecho de solicitar la devolución o compensación de los saldos a favor declarados en el Impuesto a las Ventas NO DEPENDEN de la comercialización y/o sacrificio del bien exento. Lo anterior, bajo el entendido que éste requisito (comercializar) se predica del Productor como calificativo o adjetivo, es decir, TIENE DERECHO A SOLICITAR LA DEVOLUCIÓN O COMPENSACIÓN AQUEL PRODUCTOR Y PESCADOR QUE COMERCIALICE, es decir, aquel Productor y Pescador que ponga a la venta el bien exento”.

En tal virtud, la piscícola tiene derecho a la devolución del IVA pagado en el concentrado que se encuentra en inventario al finalizar el bimestre 1º del año 2012.

De otro lado, estima que también se vulneró el *debido proceso*, porque se aplicaron operaciones aritméticas arbitrarias, que van en contraposición del espíritu de justicia consagrado en el artículo 683 del ET; pues “...la fórmula establecida para determinar el factor de conversión no tiene en cuenta el ciclo productivo de la tilapia, toda vez que los animales sacrificados no consumieron únicamente concentrado en el 4 (sic) bimestre de 2012, sino que estos obviamente fueron alimentados durante los meses previos, es más estos peces no fueron los único que consumieron concentrado durante este bimestre, pues aquellos que se encontraban en levante o en la fase inicial del engorde también lo hicieron.

4

De otro lado, el estudio de Agrocotur hace referencia al total de concentrado necesario para obtener un kilo de producto cárnico, y tiene en cuenta todo el proceso productivo y no únicamente los dos últimos meses del mismo.

El saldo susceptible de devolución es el que se encuentra directamente relacionado con la producción e los bienes exentos, por lo que el análisis debe realizarse con relación al producto comercializado, y no con relación a la biomasa en inventario, pues esta se encuentra en ciclo productivo y como tal tiene la calidad e bienes excluidos, es más en caso tal, de que los animales no concluyan la totalidad del ciclo productivo, serán considerados como pérdida exclusiva del contribuyente.

Al aplicar el factor de conversión determinado a la biomasa, la administración no tuvo en cuenta que los animales estaban en diferentes etapas del ciclo y que por ende la ingesta de concentrado es variable”.

b.-Falsa motivación.

Refiere que no existe ninguna norma, doctrina o sentencia que establezca de manera clara que “...en tanto no ocurra la venta del bien que tiene la calidad de exento no se tiene el derecho a la devolución o compensación

del IVA". En el *sub lite*, la administración se inspiró en un deseo de favorecer el fisco y mostrar resultados en su gestión; desconociendo una sentencia del Consejo de Estado que ordenó la devolución de saldos a favor de un productor de gallinas ponedoras (en la etapa de levante), sin tener en cuenta el sacrificio y/o la comercialización (rad. 17884 de 2011). Situación similar se puede contraer de la sentencia radicada bajo el número 16997 de 2011 (de la Sección Cuarta).

Sin embargo, la DIAN sustentó su equivocada determinación en la sentencia 14035 del 25 de septiembre de 2006, que no tiene nada que ver con el actual asunto litigioso. De suerte que "...no ha presentado el fundamento jurídico o concepto oficial que avale la interpretación o procedimiento de postergar el derecho a la devolución o compensación de los saldos a favor hasta que se realice la venta del bien exento".

(...)

"Los únicos que tienen derecho a IVA descontable y a su devolución y/o compensación en el respectivo periodo gravable en la realización de operaciones exentas, son los productores de bienes exentos y los exportadores, de conformidad con el artículo 489 del estatuto tributario, y no quienes hayan realizado el sacrificio o la venta del bien exento.

(...)

El IVA descontable corresponde al IVA facturado en adquisiciones de bienes o servicios que constituyen costo o gasto de la producción de los bienes y operaciones exentas del impuesto, y nunca su devolución y/o compensación del respectivo periodo gravable queda supeditada a la comercialización efectiva del bien exento. Sería como negarle la devolución del IVA descontable a un productor de libros de carácter científico y cultural porque el papel comprado aún no ha sido consumido ni utilizado".

5

La compensación y/o devolución fue autorizada por la DIAN mediante acto administrativo independiente, por lo tanto, "...la totalidad del IVA reintegrado y/o compensado en la adquisición de los bienes y servicios gravados que constituyeron costo o gasto para la producción y comercialización de la carne de pescado, es de propiedad del Contribuyente. Máxime cuando no se está cuestionando la procedencia de éste, sino la oportunidad de solicitar la devolución o compensación, oportunidad que no está supeditada al sacrificio o comercialización del bien exento como lo pretende "vender" la administración...y máxime cuando el Concentrado efectivamente fue consumido por los peces que posteriormente fueron sacrificados y vendidos en bimestres posteriores".

Así las cosas, si la DIAN cuestiona "...la oportunidad de solicitar la devolución o compensación de éste, deberá ser, mediante la nulidad del propio acto administrativo que autorizó la devolución y/o compensación, y no el rechazo en proceso de determinación y liquidación".

Finalmente, considera que sí la administración continua con su posición ilegal, indudablemente se presentará un *enriquecimiento sin causa* (f. 1 y ss. cuad. 1).

2.- La oposición.

La mandataria judicial de la DIAN se opone a la prosperidad de las pretensiones, precisando que el objeto de la sociedad demandante no es solo la producción y comercialización de pescado sino "...la fabricación, compra, venta, importación, distribución, representación y comercialización de alimentos, materias primas para alimentos, materias primas en general, bienes semielaborados y terminados y toda clase de bienes y mercancías y servicios. Compra, venta y administración de partes de interés, cuotas y acciones de sociedades y demás personas, así como de acciones, bonos e instrumentos del mercado financiero".

Acepta que se surtió el proceso de discusión del tributo en los términos y fechas mencionadas por la accionante; aclarando que los productores de bienes exentos de IVA son responsables y están obligados a declarar (aunque los mismos estén gravados con tarifa 0%); pero tienen derecho a descontar el impuesto de la materia prima y los gastos de producción o comercialización. Y en razón a que el IVA generado es 0%, siempre resultará un saldo a favor, y se puede solicitar como devolución.

6

Una de las actividades exentas es la producción de pescado; sin embargo, para obtener la devolución del IVA es necesario que se materialice el hecho generador: *sacrificio, venta y/o comercialización del mismo*; ya que "el pescado vivo no es un bien exento sino excluido, no dando derecho a solicitar la devolución...". Y en razón a que en el primer bimestre de 2011 los peces no fueron sacrificados o comercializados, la sociedad demandante no tiene derecho a obtener la devolución del impuesto a las ventas del concentrado que quedó en el inventario; porque no se incorporó al proceso de producción.

"El IVA pagado por el concentrado que quedó en el inventario, no puede ser objeto de devolución dentro del mismo periodo, en razón a que dicho concentrado no fue consumido por los pescados sacrificados. La biomasa no había consumido dicho alimento y mucho menos se había efectuado la comercialización de los mismos, no teniendo por lo tanto derecho a solicitar la devolución de dicho impuesto descontable".

Por ese motivo, del saldo a favor (\$266.399.000), no se puede aceptar la devolución del IVA del concentrado (\$20.399.000); porque "...la materia prima no fue utilizada en ninguna de las etapas de producción de los peces sacrificados y comercializados durante el bimestre 1 de 2011, es decir no constituyó ningún costo o gasto para producir y comercializar el pescado durante el citado bimestre. Dicho concentrado no fue consumido por los peces sacrificados y comercializados no siendo el IVA pagado susceptible de devolució en el 1

bimestre del año 2011". Incluso, teniendo en cuenta el amplio objeto de la contribuyente, ese concentrado pudo ser vendido o comercializado, no necesariamente utilizado en la producción de los peces.

Destaca que en la actuación surtida se respetó el debido proceso, porque todas las actuaciones se ciñeron al marco legal, los actos fueron debidamente motivados, se garantizó el derecho de defensa. Destacando que el valor del inventario fue suministrado por la propia demandante y no se necesitó realizar ningún cálculo matemático (f. 128 y ss. cuad. 1).

3.- La audiencia inicial.

El 21 de agosto de 2014 se llevó a cabo la audiencia inicial, y en razón a no se propusieron exceptivas, seguidamente, se fijó el litigio, precisando que éste se contrae a "...Establecer sí la empresa PISCÍCOLA NUEVA YORK SA tiene derecho a la devolución y/o compensación del IVA por el valor de \$20.938.756 referente al inventario final del concentrado dispuesto para el consumo de los animales sacrificados en el primer bimestre de la anualidad 2011".

De igual manera, se declaró fallida la etapa de conciliación y se decretaron e incorporaron las pruebas. A renglón seguido se corrió traslado para alegar de conclusión (porque el asunto es de puro derecho y de mera interpretación normativa):

7

i).-Parte actora.

El apoderado sustituto insiste que en su condición de productor de pescado, su prohijada tiene derecho a obtener la devolución del IVA que canceló por el concentrado en el primer bimestre de 2011; y en su opinión no es necesario que el pescado se haya sacrificado o comercializado. Destacando que el artículo 1º del Decreto 1949 no exige que se debe acreditar esa circunstancia. Y en razón a que la producción de peces tiene diferentes etapas, hay que entender que el concentrado se utiliza desde que estaban pequeños (como ocurre en la cría de pollos y así lo aceptó el H. Consejo de Estado).

Así las cosas, considera que se incurrió en un error de interpretación, y al negar la devolución, la DIAN está exigiendo un requisito que las normas no establecen.

Merced a lo anterior, solicita acceder a sus pretensiones.

b.-Parte pasiva.

Reitera los argumentos expuestos al descorrer el traslado, insistiendo que la carne de pescado es un bien exento; pero no el pescado vivo. Y en razón a que el concentrado no fue consumido en el bimestre; es obvio que no hizo parte de la cadena productiva, y no se puede considerar como un costo o gasto. De suerte que no hay lugar a la devolución del IVA del concentrado que figura en el inventario (\$20.399.000).

Por lo tanto, deprecia denegar las suplicas de la demanda.

3.1.-El fallo de primera instancia.

Después de escuchar la argumentación de las partes, el *a quo* profirió sentencia, cuya parte resolutive es del siguiente tenor:

"PRIMERO: DECLARAR la nulidad del acto administrativo denominado LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN No 132412013000036 del 19 de marzo de 2013, expedida por la DIRECCIÓN NACIONAL DE IMPUESTOS NACIONALES – DIAN-, correspondiente al primer bimestre gravable año 2011, contribuyente PISCÍCOLA NUEVA YORK SA.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, dejar en firme la liquidación privada del impuesto sobre las ventas 91000161397723 del 11 de enero de 2013, correspondiente al primer bimestre gravable año 2011, contribuyente PISCÍCOLA NUEVA YORK SA.

TERCERO: NO CONDENAR en costas.

CUARTO: DISPONER que a esta providencia se le dé cumplimiento según los artículos 171 y 187 y dentro de los términos a que aluden los artículos 192 y 195 de la ley 1437 de 2011.

QUINTO: Ejecutoriada la sentencia, ARCHIVESE el expediente, previa anotación en el software de gestión y se expidan las copias conforme a lo establecido en el artículo 114 del Código General del Proceso".

Como sustento, partió de la siguiente argumentación:

a.-El contribuyente es productor y comercializador de carne de pescado (bien exento).

b.-Luego de analizar la normatividad tributaria, considera que para obtener derecho a la devolución, se requiere acreditar la calidad de productor de bienes exentos y adquirir bienes o servicios utilizados en su producción. Resaltando que no es necesario demostrar el sacrificio de los animales, porque ello desconoce los elementos generales, naturales y comunes de la producción del mismo.

c.-El Consejo de Estado¹ puntualizó que el artículo 4º del Decreto 1949 de 2003 le otorga el derecho al productor de un bien exento a reclamar la devolución de la totalidad del impuesto pagado al adquirir bienes o servicios utilizados en ese proceso. Y en lo relacionado con la cría, levante o ceba de animales, precisó que no es necesario acreditar el sacrificio o la comercialización. Tampoco está limitada a un término para solicitar la devolución (bimestre).

En ese orden de ideas, estima que la DIAN acogió una interpretación restrictiva y exige cumplir requisitos que no están consagrados en la ley.

"Considera el Despacho cómo únicos requisitos legales que se deben exigir para tener derecho a la devolución del IVA, *"ser productor de bienes exentos y adquirir servicios destinados a la producción del bien"*. Considera como descartada la necesidad del sacrificio, y fundamenta su consideración en la sentencia del Consejo de Estado, radicación 2008-00254 del 11/08/2011: *"si una misma persona realiza varios procesos requeridos para la cría, levante y engorde o la ceba de animales cuyas carnes y despojos comestibles son exentos del impuesto a las ventas, puede solicitar como descontable la totalidad del impuesto pagado"*. En lo que respecta al requisito de costo o gasto en la producción del bien precisó: *"...el costo de producción no es solo la limitación temporal a un bimestre, una actividad industrial, comercial o de producción debe estar enfocada al objeto social, a su permanencia en el mercado y en el tiempo, por ello el productor debe fijar unas metas y etapas en un tiempo en el cual va a hacer inyecciones de dinero o compra de bienes y servicios, a corto, mediano y largo plazo"*. Concluye precisando: *"...La interpretación de la Dian es una interpretación restrictiva, es más, hace uso de diferentes normas para llegar a esta conclusión, lo cual determina que es una filigrana muy extensa para la sustentación de la exigencia de un requisito que la ley no encuentra y que este Despacho tampoco puede interpretar. La Dian exige un requisito de sacrificio que no se comporta de la actividad general de la empresa y por tanto esa interpretación no es ajustada al ordenamiento jurídico"*.

d.- No condenó en costas porque no fue expresamente solicitado por la parte actora (f. 133 y ss. cd. 135, cuad. 1).

4.-La impugnación.

Inconforme, la apoderada de la DIAN interpuso oportunamente el recurso de apelación, argumentando que la sentencia desconoció los requisitos establecidos en la normatividad que regulan la materia (artículos 477, 488, 489 y 496 del ET, Decretos 522 y 1949 de 2003). Amén de incurrir en un error en su interpretación; porque para acceder a la devolución del IVA del concentrado, era necesario que éste hiciera parte de la producción del pescado sacrificado y comercializado en el bimestre.

¹ En las sentencias proferidas en el año 2012 en los procesos radicados bajo los números 25 000 23 27 000 2008 00254 01, 25 000 23 27 000 2008 00253 01 y 25 000 23 27 000 2008 0004 01.

"...en el presente caso, NO resulta susceptible de devolución la suma de \$20.399.000 por corresponder al IVA del concentrado que quedó en el inventario al finalizar el bimestre 1 del año 2011, por no constituir iva costo o gasto para la producción del bien, es decir no fue consumido por los peces que fueron sacrificados y comercializados (bienes exentos que dan derecho a devolución), dicho concentrado no se había incorporado al proceso de producción del bien exento. El IVA pagado por el concentrado que quedó en el inventario, no puede ser objeto de devolución dentro del mismo periodo, en razón a que dicho concentrado no fue consumido por los pescados sacrificados. La biomasa no había consumido dicho alimento y mucho menos se había efectuado la comercialización de los mismos, no teniendo por tanto derecho a solicitar la devolución de dicho impuesto descontable.

(...)

La condición fundamental para que proceda la devolución es que efectivamente sea un bien exento del impuesto a las ventas y esa calidad se adquiere solo después de que se constituya el hecho generador como elemento previsto por la ley para la realización del impuesto, o sea la VENTA, COMERCIALIZACIÓN O EXPORTACIÓN".

Considera que el precedente en que se fundamentó el juez de primera instancia (relacionado con la etapa de levante de pollos), no se aplica al *sub lite*, porque en ese evento se discutía el desconocimiento del IVA pagado sobre bienes y servicios relacionados con las diferentes etapas producción, y en la actual controversia el concentrado se encuentra en el inventario y no se utilizó en la cría de los peces que se sacrificaron y se vendieron en el bimestre. Es decir: no es un costo o gasto de la producción.

10

Con base en ese razonamiento solicita revocar el fallo impugnado, resaltando que la liquidación oficial de revisión se expidió aplicando "...los parámetros legalmente establecidos..." (f. 137 y ss. cuad. 1).

5.-Alegaciones de conclusión en segunda instancia.

En su orden, las partes refirieron lo siguiente:

a.- Dian.

Reitera que el concentrado que quedó en el inventario no hizo parte del proceso de producción de la carne de pescado (bien exento), y como no es un costo o gasto, no hay lugar a la devolución del IVA (f. 12 y ss. cuad. seg. inst.).

b-Parte actora.

Reitera que la DIAN desconoció la normatividad superior e incurrió en falsa motivación, y que la piscícola tiene derecho a la devolución del IVA del concentrado, porque las normas aplicables no exigen que éste

haya sido consumido por los peces que se comercializaron en el bimestre; destacando que la actividad productiva no coincide con el calendario tributario. Incluso, la compra pudo haberse realizado el último día del bimestre.

“...la oportunidad en que al Contribuyente le nace el derecho de solicitar la devolución o compensación de los saldos a favor declarados en el Impuesto sobre las Ventas NO DEPENDEN de la comercialización y/o sacrificio del bien exento. Lo anterior, bajo el entendido que éste requisito (*comercializar*) se predica del Productor como calificativo o adjetivo, es decir, TIENE DERECHO A SOLICITAR LA DEVOLUCIÓN O COMPENSACIÓN AQUEL PRODUCTOR y PESCADOR QUE COMERCIALICE, es decir, aquel Productor y Pescador que ponga a la venta el bien exento.

En consecuencia, es errada la interpretación que realiza la administración tributaria de Neiva de querer postergar la devolución o compensación para cuando el pescado se comercialice, cuando, como queda demostrado, el derecho nace entonces, desde el mismo momento en que se adquiere el bien o servicio que constituya cosot o gasto de su producción, y así lo establece el Decreto 1949 de 2003” (f. 12 y ss. cuad. seg. inst.).

C.-Concepto del Ministerio Público.

No rindió concepto (f. 20, cuad. seg. inst.).

III.-CONSIDERACIONES.

11

1.-La competencia del *ad quem*.

En armonía con las prescripciones consagradas en el artículo 153 del CPACA, esta Corporación es competente para desatar el recurso interpuesto, y en razón a que el fallo fue impugnado únicamente por la parte demandada (Dian), al tenor de lo dispuesto en el inciso 1º del artículo 328 del Código General del Proceso² -aplicable por expresa remisión del artículo 306 del CPACA, sólo se abordará la argumentación esbozada en la alzada.

2.- El problema jurídico.

² Competencia del superior. El juez de segunda instancia deberá pronunciarse solamente sobre los argumentos expuestos por el apelante, sin perjuicio de las decisiones que deba adoptar de oficio, en los casos previstos por la ley.

Sin embargo, cuando ambas partes hayan apelado toda la sentencia o la que no apeló hubiere adherido al recurso, el superior resolverá sin limitaciones.

En la apelación de autos, el superior sólo tendrá competencia para tramitar y decidir el recurso, condenar en costas y ordenar copias.

Se contrae a establecer sí en su condición de productora de carne de pescado, la sociedad demandante tiene derecho a obtener la devolución del IVA que canceló por la compra del concentrado que figuraba en inventario al finalizar el primer bimestre de 2011.

3.-Lo probado.

En la prueba documental se encuentra acreditado lo siguiente:

a.-El 22 de marzo de 2011, la sociedad Piscícola Nueva York SA presentó virtualmente la declaración del impuesto a las ventas correspondiente al bimestre 1 de la referida anualidad (formulario 3008601362861). Al liquidar el impuesto, arrojó un saldo a pagar de \$0 y un saldo a favor por la suma de \$291.834.000.

El 10 de octubre siguiente corrigió la declaración (formulario 3008608359676), disminuyendo el saldo a favor a \$267.193.000 (f. 24, 25 cuad. 1).

b.-El 18 de octubre de 2011 la contribuyente solicitó la devolución y/o compensación del referido valor, aportando la correspondiente póliza de cumplimiento 07 DL000739 de la Aseguradora Confianza, vigente hasta el 14 de noviembre de 2013 (f. 175, 185, cuad. 1. prob.).

Considerando que se satisfacen los requisitos legales, el funcionario encargado conceptuó que "...es procedente devolver y/o compensar el valor solicitado de \$267.193.000, teniendo en cuenta la certificación expedida del jefe de GIT de gestión de Cobranzas" (f. 384, cuad. 2. prob.).

c.-El expediente fue enviado posteriormente al programa de *Postdevolución* de la División de Fiscalización y el 22 de noviembre de 2011 expidió el auto de apertura 1323820112001366 . Luego de realizar diferentes actuaciones (revisión de documentos de la contribuyente y cruces de información), el 18 de octubre de 2012 la funcionaria encargada conceptuó que "...La sociedad contribuyente no debe tomar como valor susceptible de devolución el IVA del inventario final del concentrado de \$20.398.756, puesto que no fue consumido por los animales sacrificados en el bimestre".

d.-Acogiendo la anterior opinión y recomendación, el 19 de octubre de 2012 la División de Gestión de Fiscalización profirió el requerimiento especial 1323820120000148, proponiéndole a la demandante modificar la liquidación privada, a efectos de determinar que solo es susceptible de devolución la suma de \$246.426.000 y no \$267.193.000; porque (entre otras inconsistencias), no está justificada la devolución de la suma del IVA del concentrado que figuraba en inventarios al finalizar el bimestre:

"La sociedad contribuyente no debe tomar como valor susceptible de devolución el IVA del inventario final del concentrado por valor de \$20.399.000, puesto que no fue consumido por los animales sacrificados en el bimestre, de conformidad con lo establecido en el Decreto Reglamentario 1949 del 14-07-2003 que reglamentó el tema de los responsables con derecho a devolución del artículo 477 del ET..." (f. 2424 y ss. cuad. 3, prueb.).

e.-El 18 de enero de 2013, la demandante respondió el requerimiento; recalcando que tiene derecho a la devolución del IVA del concentrado, porque en su condición de productor de un bien exento, la normatividad le permite obtener la devolución del impuesto cancelado en la adquisición de bienes o servicios que constituyan un gasto o costo del proceso de producción, y no es necesario que el bien haya sido efectivamente comercializado en el bimestre (f. 454 y ss. cuad. 3, prueb.).

f .-Al no compartir la anterior argumentación, el 19 de marzo de 2013 la Dirección Seccional de Impuestos de Neiva expidió la liquidación oficial de revisión 1324120130000036, modificando la declaración privada. En concreto, del saldo a favor (\$282.776.000), excluyó el IVA del concentrado que figura en inventario (\$20.398.756), reconociéndole un saldo a favor de \$246.418.000:

"La norma citada indica expresamente que el derecho a la devolución se tiene con la comercialización del pescado o carne de pescado, calificada como exenta del impuesto a las ventas. El responsable tiene derecho a la devolución del IVA, en relación con la carne, el que las sacrifique o haga sacrificar y comercialice las carnes. La norma es clara al señalar como condición para el derecho a la devolución que comercialice el bien exento. Que puede solicitar el IVA pagado por la compra de bienes o servicios gravados que constituyen gasto o costo de producción. La sola compra de bienes que constituyen costo o gasto para la producción de bienes exentos no otorga el derecho a la devolución del saldo a favor, porque como ya se indicó este se adquiere con la comercialización del bien exento.

(...)

En el presente caso, la sociedad cumple con la condición establecida en el literal b) del mencionado concepto, sin embargo la condición esencial respecto a la calidad de exento en los peces de procesos o biomasa aún no se ha dado por cuanto no se ha realizado sobre estos su venta, comercialización o exportación.

En este caso, al estar determinado que al finalizar el periodo gravable del 01 de 2011 (28/02/2011) (Folio 47), existe un inventario final de materia prima (concentrado) con un IVA *de inventario de concentrado es igual a \$20.398.756*, valor declarado como impuesto descontable y solicitado en devolución al considerar que cumple con los requisitos indicados en las normas antes señaladas, para obtener derecho a la devolución, este despacho no encuentra procedente la devolución de éste impuesto descontable en el bimestre 01 de 2011, al hallar probado que el costo de este concentrado aún no ha constituido un costo o gasto

de la producción del viene exento, que como ya se indicó es la venta de carne de pescado (Art. 1 del Decreto 1949 de 2003). Toda vez que el bien comprado para el proceso de producción, el concentrado, aún no ha sido utilizado, está en inventario" (f. 489 y ss. cuad. 3, prueb.).

g.-No obstante que no se acreditó la fecha en que se notificó el acto anterior, la accionante promovió el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho el 19 de julio de 2013, acogándose a la facultad que le otorga el parágrafo del artículo 720 del ET³ (aspecto que no fue discutido ni controvertido por la DIAN).

4.-El marco normativo.

El artículo 477 del Estatuto Tributario (vigente en la anualidad 2011), le otorga la calidad de bien exento del impuesto a las ventas al "Pescado fresco o refrigerado, excepto los filetes y demás carne de pescado de la partida 03.04...Pescado congelado, excepto los filetes y demás carne de pescado de la partida 03.04...Filetes y demás carne de pescado (incluso picado), frescos, refrigerados o congelados".

Esa circunstancia, en los términos establecidos en los artículos 67 y 68 de la Ley 788 de 2002, le otorga al productor el derecho a obtener la devolución y compensación del IVA, por saldos a favor:

ARTÍCULO 67. Modificase el parágrafo 1o. del artículo 850 del Estatuto Tributario, el cual queda así:

14

"Parágrafo 1o. Cuando se trate de responsables del impuesto sobre las ventas, la devolución de saldos originados en la declaración del impuesto sobre las ventas, solo 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".

Artículo 68. Modificase el parágrafo del artículo 815 del Estatuto Tributario, el cual queda así:

"Parágrafo. Cuando se trate de responsables del impuesto sobre las ventas, la compensación de saldos originados en la declaración del impuesto sobre las ventas, solo 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".

Los artículos 488 y 489 de la citada obra, prescriben -en su orden- que solo son descontables los impuestos originados en *operaciones que constituyan costo o gasto*, y que las operaciones exentas solo se pueden descontar los impuestos de los *productores y exportadores*.

³ Artículo 720... Parágrafo (adicionado por el artículo 283 de la Ley 223 de 1995). Cuando se hubiere atendido en debida forma el requerimiento especial y no obstante se practique liquidación oficial, el contribuyente podrá prescindir del recurso de reconsideración y acudir directamente ante la jurisdicción contencioso administrativa dentro de los cuatro (4) meses siguientes a la notificación de la liquidación oficial.

"Artículo 488. *Sólo son descontables los impuestos originados en operaciones que constituyan costo o gasto.* Sólo otorga derecho a descuento, el impuesto sobre las ventas por las adquisiciones de bienes corporales muebles y servicios, y por las importaciones que, de acuerdo con las disposiciones del impuesto a la renta, resulten computables como costo o gasto de la empresa y que se destinen a las operaciones gravadas con el impuesto sobre las ventas.

Artículo 489. *En las operaciones exentas sólo podrán descontarse los impuestos imputables a tales operaciones, para los productores y exportadores.* Cuando los bienes y servicios a que se refiere este artículo se destinen a operaciones exentas del impuesto, habrá lugar a descuento únicamente, cuando quien efectúe la operación sea un productor de bienes de que trata el Título VI del presente Libro, o un exportador. En el caso de los exportadores, cuando los bienes corporales muebles constituyan costo de producción o venta de los artículos que se exporten, se descontará la totalidad del impuesto facturado, siempre y cuando dicho impuesto corresponda a la tarifa a la que estuviere sujeta la respectiva operación."

Es pertinente resaltar, que el artículo 670 del mencionado Estatuto, establece que la aceptación de la devolución o compensación no es un *reconocimiento definitivo* a favor del contribuyente, ya que la administración tributaria puede verificar posteriormente su procedencia y rechazar el saldo a favor. En caso tal, se debe efectuar el reintegro de las sumas devueltas o compensadas en exceso, con los respectivos intereses moratorios:

Artículo 670.- *Sanción por improcedencia de las devoluciones o compensaciones.* Las devoluciones o compensaciones efectuadas de acuerdo con las declaraciones del impuesto sobre la renta y complementarios y sobre las ventas, presentadas por los contribuyentes o responsables, no constituyen un reconocimiento definitivo a su favor.

15

Si la administración tributaria dentro del proceso de determinación, mediante liquidación oficial rechaza o modifica el saldo a favor objeto de devolución o compensación, deberán reintegrarse las sumas devueltas o compensadas en exceso más los intereses moratorios que correspondan, aumentados estos últimos en un cincuenta por ciento (50%)".

A través del Decreto 1949 del 14 de julio de 2003, el Ejecutivo Nacional reglamentó el artículo 477 del Estatuto Tributario, y en lo relacionado con la devolución del IVA pagado en la adquisición de bienes y servicios utilizados en la producción de carnes; el artículo 1º, literal a) dispuso lo siguiente:

Artículo 1º. *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.

Por su parte, el artículo 4º, ibídem, preceptúa que en los procesos de cría, levante, engorde o ceba de animales, se puede obtener el descuento del impuesto; siempre que los bienes o servicios constituyan costos o gastos de producción:

Artículo 4º. *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 Tributario⁴.

5.-El caso concreto.

Como ya se indicara, la demandante es productora de carne de pescado, y por tratarse de un bien exento (gravado con tarifa 0%); tiene derecho a la devolución del IVA de los bienes y servicios gravados que utilizó en la crianza de los peces; desde luego, siempre que éstos constituyan un costo o gasto de su producción.

16

En el *sub lite* está probado que en la declaración del impuesto a las ventas del primer bimestre de 2011, declaró como saldo a favor la suma de \$267.193.000 (IVA del concentrado utilizado en la cría de los peces). Ese valor fue solicitado a título de devolución y fue aceptado por la entidad accionada.

También está acreditado, que al finalizar el bimestre, existía un inventario de 99.600 kilogramos de concentrado, que ascendía a \$147.890.984; al cual, le corresponde un IVA de \$20.398.756. Valor, que en opinión de la accionante debe ser incluido en la devolución, y de acuerdo con el parecer de la entidad demandada debe ser reintegrado.

Al respecto, es del caso puntualizar lo siguiente:

a.-El concentrado que quedó en inventario al finalizar el primer bimestre de 2011, fue expresamente aceptado por las partes; por lo

⁴ Estatuto Tributario. Artículo 496. *Oportunidad de los descuentos.* Cuando se trate de responsables que deban declarar bimestralmente, las deducciones e impuestos descontables sólo podrán contabilizarse en el periodo fiscal correspondiente a la fecha de causación, o en uno de los dos periodos bimestrales inmediatamente siguientes, y solicitarse en la declaración del período en el cual se haya efectuado su contabilización.

tanto, no hay ninguna discusión frente a la cantidad, valor y al IVA derivado del mismo.

b.-Teniendo en cuenta que dicho concentrado quedó en inventario; es menester colegir que no fue utilizado en la cría del pescado que se sacrificó y se comercializó en ese bimestre. Y en armonía con las prescripciones consagradas en los artículos 488 y 489 del Estatuto Tributario, y en los artículos 1º, literal a) y 4º del Decreto Reglamentario 1949 de 2003; no es un *costo o gasto de producción*. De suerte, que no le otorga el derecho a obtener la devolución sobre el impuesto pagado.

En ese orden de ideas, considera la Sala que la actuación de autoridad tributaria se circunscribió dentro del marco normativo superior; de contera, se revocará la sentencia impugnada y se desestimarán las súplicas de la demanda.

c.-En fecha anterior, la Sala Quinta de esta Corporación abordó el análisis de un asunto similar (con identidad de partes) y arribó a similar conclusión:

“En consecuencia, el IVA pagado por el concentrando i) adquirido para la cría, levante, engorde y ceba de los peces, ii) que se constituye en impuesto descontable por costo o gasto para la producción y comercialización de la carne de pescado, y iii) que quedó en el inventario a 30 de octubre de 2010, no puede ser objeto de devolución dentro del quinto bimestre de esa misma anualidad, en razón a que dicho insumo no fue consumido por los peces sacrificados y comercializados durante ese periodo, lo que en efecto armoniza con el marco normativo expuesto en esta providencia”⁵.

17

6.- Costas.

Con fundamento en el criterio *objetivo-valorativo* (esbozado en un reciente pronunciamiento del H. Consejo de Estado⁶), de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 188 CPACA⁷ y en armonía con lo

⁵ Tribunal Administrativo del Huila. Sala Quinta. Sentencia del 24 de enero de 2019. Radicación 41 001 33 33 007-2014-00261-01. Piscícola Nueva York vs Dian. M.P. Beatriz Teresa Galviz Bustos.

⁶ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Segunda, Subsección “A”, C.P. William Hernández Gómez, del 28 de noviembre de 2018, Rad. 41001-23-33-000-2016-00185-01, No. Interno. 2526-2017, Actor: Blanca Helena Rujana Castro, Demandado: Nación, Ministerio de Educación Nacional, Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio y otro.

⁷ “Artículo 188. Salvo en los procesos en que se ventile un interés público, la sentencia dispondrá sobre la condena en costas, cuya liquidación y ejecución se regirán por las normas del Código de Procedimiento Civil”.

preceptuado en el artículo 365-4° del CGP⁸, se condenará en costas en ambas instancias a la parte demandante y a favor de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-; como quiera que se encuentra acreditado que se causaron las agencias en derecho; las cuales, "...corresponden a una contraprestación por los gastos en que se incurre para ejercer la defensa legal de los intereses dentro de un trámite judicial, en atención a la gestión realizada por el apoderado o la parte que litigó personalmente...".

7. -Sustitucion de poder.

De conformidad con el memorial de sustitución suscrito por el doctor Alexander Alarcón Camacho, portador de la TP 8.733 del CSJ, obrante a folio 70 de este cuaderno, al tenor de lo dispuesto en el artículo 75 del CGP, se acepta la sustitución efectuada a la doctora Johana Helena Rojas Herrera, titular de TP 167.882 del CSJ, para que represente los intereses de la Sociedad Piscícola New York SA.

8.- Decisión.

Por lo expuesto, la Sala Cuarta del Tribunal Administrativo del Huila, administrando justicia en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la ley,

FALLA:

PRIMERO.- Revocar la sentencia proferida por el Juzgado Sexto Administrativo de Neiva el 21 de agosto de 2014. En su lugar, se deniegan las súplicas de la demanda.

SEGUNDO.- Condenar en costas en ambas instancias a la SOCIEDAD PISCÍCOLA NEW YORK SA y a favor de la DIAN. Para tal efecto, como agencias en derecho se fija el equivalente a un salario mínimo legal mensual vigente en la fecha de ejecutoria de esta providencia. Por Secretaría liquídense.

TERCERO.- Reconocer como abogada sustituta de la parte actora (Sociedad Piscícola New York S.A.) a la doctora JOHANA HELENA ROJAS HERRERA, titular de la TP 167.882 del CSJ.

⁸ "ARTÍCULO 365. CONDENA EN COSTAS. En los procesos y en las actuaciones posteriores a aquellos en que haya controversia la condena en costas se sujetará a las siguientes reglas:
(...)

4. Cuando la sentencia de segunda instancia revoque totalmente la del inferior, la parte vencida será condenada a pagar las costas de ambas instancias".

CUARTO.- En firme la anterior decisión, remítase el expediente al Juzgado de origen.

NOTIFÍQUESE.



RAMIRO APONTE PINO
Magistrado



JORGE ALIRIO CORTÉS SOTO
Magistrado



ENRIQUE DUSSÁN CABRERA
Magistrado