



TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DEL HUILA

Sala Cuarta

M.P. Ramiro Aponte Pino

Neiva, dieciocho de mayo 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 2014 00617 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 6 de septiembre de 2016.

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 132412013000111 del 22 de octubre de 2013, proferida por la División de Gestión de Liquidación, "por medio de la cual se modificó la liquidación privada del impuesto sobre las ventas, determinando un menor saldo a favor, susceptible de ser solicitado en devolución y/o compensación".

b.- "...acto administrativo contentivo del RECURSO DE RECONSIDERACIÓN 132012014000025 DE 2014/10/24, por medio del cual se confirmó la LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN... proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos Nacionales de Neiva...".

Como consecuencia de lo anterior, a título de restablecimiento del derecho solicita que se "...CONFIRME la Liquidación Privada del Impuesto sobre las ventas, correspondiente al bimestre 1 del año gravable 2012... en consecuencia, se declare que el contribuyente no está obligado a devolver el saldo a favor rechazado susceptible de devolución y/o compensación" (sic), y que se condene en costas a la demandada.

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 presentó en debida forma el impuesto sobre las ventas correspondiente al primer bimestre de 2012 (sin precisar la fecha).

b.-Posteriormente solicitó la devolución y/o compensación del saldo a su favor (sin indicar la fecha).

c.-La División de Gestión y Fiscalización profirió auto de apertura del programa *post-devoluciones, código PH, ventas del primer bimestre 2012* (sin mencionar la fecha).

d.-Esa misma dependencia expidió el *requerimiento especial*, proponiendo modificar el saldo a devolver y/o compensar, argumentando que "...no puede tomar como valor susceptible de devolución el IVA del inventario final del concentrado, puesto que no fue consumida por las (sic) animales sacrificados en el bimestre, de conformidad con lo establecido en el Decreto Reglamentario 1949 del 14 de julio de 2013".

e.- No obstante que respondió el requerimiento, la accionada profirió "la liquidación oficial de revisión y la confirma con el recurso de reconsideración" (sic).

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 huevo, 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 el inventario al final del bimestre 1 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 1 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.

De otro lado, el estudio de Agrocosur 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 de 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 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 tiene 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 cie (sic) 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”.

La compensación y/o devolución fue autorizada por la DIAN mediante acto administrativo independiente, por lo tanto, “...la totalidad 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” (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.

Una de esas actividades 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 los peces no fueron sacrificados o comercializados, la sociedad demandante no tiene derecho a obtener la devolución del IVA correspondiente al 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 (\$282.776.000), no se puede aceptar la devolución del IVA del concentrado (\$13.305.000); porque "...no fue consumido por los animales sacrificados durante el bimestre 1 del año gravable 2012...dicho derecho nace si ese concentrado hizo parte del proceso de producción del bien exento. Sí hacía parte del inventario, como pudo hacer parte del proceso de producción si el mismo no fue consumido por los peces en ninguna de las etapas productivas?". Incluso, teniendo en cuenta el amplio objeto de la contribuyente, ese concentrado puede 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.

Finalmente, solicita no condenar en costas (en el evento de que se prohiriera sentencia estimatoria); porque en la investigación tributaria se ventiló un interés público, se desarrolló en ejercicio de la facultad de fiscalización y no se incurrió en ninguna conducta temeraria o de mala fe (f. 128 y ss. cuad. 1).

3.- La audiencia inicial.

El 6 de septiembre de 2016 se llevó a cabo la audiencia inicial y no se propusieron exceptivas.

Seguidamente, se fijó el litigio, precisando que éste se contrae a establecer la legalidad del "...acto administrativo denominado LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN No 132412013000111 del 22 de octubre de 2013, por medio del cual se modificó la liquidación Privada del impuesto sobre las ventas, presentada por el Contribuyente PSICICOLA NUEVA YORK SA y el recurso de reconsideración RESOLUCIÓN No 132012014000025, del 24 de octubre de 2014, proferida por la División de Gestión de liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Neiva.

Se hace necesario establecer si efectivamente le estaba prohibido por no consumo o sacrificio de animales, el introducir el valor del IVA del alimento existente – materia prima- alimento concentrado, al demandante como valor de devolución”.

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 (ya que el asunto es de puro derecho y de mera interpretación normativa):

i).- *Parte actora.*

Insiste que en su condición de productor de pescado, tiene derecho a obtener la devolución del IVA que canceló por el concentrado (4.5000 toneladas al año); porque es el principal insumo de su actividad y está ligado directamente a la cadena diaria de producción; de suerte que se consume todos los días (independientemente de que sea feriado, festivo o el último del bimestre). Por eso, 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, recordando que los actos enjuiciados gozan de presunción de legalidad. 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, no hizo parte de la cadena productiva. De suerte que no hay lugar a la devolución del IVA pagado ((\$13.305.000).

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 132412013000111 del 22 de octubre de 2013 (fl. 63), proferida por la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Neiva, por medio del cual se modificó la liquidación Privada del impuesto sobre las ventas, presentada por el Contribuyente PSICICOLA NUEVA YORK SA y el recurso de reconsideración RESOLUCIÓN No 132012014000025, del 24 de octubre de 2014, proferida por la División de Gestión de liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Neiva.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, dejar en firme la liquidación privada del impuesto sobre las ventas, presentada por la firma PSICICOLA NUEVA YORK SA, correspondiente al 1 bimestre del año gravable 2012 y en consecuencia

efectuar la devolución y/o compensación correspondiente a la diferencia de la liquidación entre la declaración privada y la liquidación oficial del IVA por el valor de \$13.305.000 referente al inventario final del concentrado dispuesto para el consumo bimestre 1 del año gravable 2012.

TERCERO: CONDENAR en costas a la parte demandada. Fija agencias en derecho en \$1.300.000.

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...".

Como sustento, partió de la siguiente argumentación:

a.- El contribuyente es productor y comercializador de carne de pescado.

b.-Luego de citar el marco normativo que regula el IVA (artículos 420, 421, 429, 437, 477, 815, 847, 850, 854) y hacer la distinción que existe entre bienes exentos y excluidos; considera que el régimen de los primeros busca no generar un mayor valor al consumidor final (mientras que en los segundos sí se permite la agregación en el producto final). Por ese motivo, las normas tributarias buscan que en la producción de los bienes exentos se generen mecanismos de alivio; para no crear una inestabilidad en el precio que afecte negativamente al consumidor.

c.-Con base en varios pronunciamientos del H. Consejo de Estado (2008-0025401 del 11 de agosto de 2011 y 2008-000253 del 24 de marzo de 2011, relacionados con la crianza de pollos y gallinas); concluyó que para obtener la devolución del impuesto de un producto ligado al proceso productivo, no se requiere que efectivamente éste se haya vendido o comercializado. De suerte, que la devolución procede en cualquiera de las fases de producción, y al no reconocer la devolución del IVA del concentrado, estima que la DIAN desbordó las *condiciones reales y normativas*.

"El Consejo de Estado no trata sobre producción de pescado sino frente a pollos y gallinas ponedoras...entra a analizar las condiciones del costo o ciclo de producción, pues la DIAN en su momento frente a esos bienes y servicios determinó que mientras se criaba el pollito y se levantaba el pollo o se empezaba la generación de huevos el productor no se podía presentar a la DIAN a hacer la reclamación por la devolución del IVA. Aspecto que el Consejo de Estado desechó teniendo en consideración que es un bien exento y las condiciones de la cadena de producción... Todo proceso no depende única y exclusivamente del cumplimiento de unas fechas en el calendario tributario, un proceso de producción inmiscuye diferentes etapas en las cuales el productor tendrá que sufragar en su momento respectivo elementos de inversión en bienes y servicios y recursos, sin que tenga la obligación legal de esperar hasta el momento final de la venta de la carne o sacrificio del animal para entrar a hacer la reclamación de la devolución del IVA.

Por lo tanto la limitación que hace la DIAN de la cadena de producción en que el alimento debe ser entregado dentro del bimestre y que el alimento entregado sea sacrificado el animal al cual se entrega, desborda las condiciones de interpretación legal que establece el Estatuto Tributario y también desborda las condiciones reales dentro de la producción del bien sometido a discusión que en este caso es el pescado”.

d.-En lo relacionado con la condena en costas, afirma que el artículo 188 del CPACA le otorga la facultad al juez a decretarlas (f. 175 y ss. cd. 178, 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.

“...Fácilmente puede observarse que para poder tramitar la solicitud de devolución del IVA, el productor de bienes exentos “Carnes” debe acreditar debidamente, que se realizó el sacrificio de los animales, cantidad de animales sacrificados, su valor comercial en plaza unitario y total en la fecha del sacrificio, requisitos que corroboran las condiciones legales requeridas e indicadas anteriormente, para tener derecho a la devolución del impuesto descontable en su calidad de productor del bien exento. Así, cuando el Decreto 522 de 2003, señala como uno de los requisitos para la devolución es la información sobre las guías de sacrificio, número de animales sacrificados, valor unitario en plaza y total en la fecha de sacrificio, es porqué sí es requisito el sacrificio y la venta del bien exento para obtener derecho a la referida devolución, así no esté señalado expresamente en el art. 477 del ET. Es decir, debe quedar probado que los bienes adquiridos sí fueron utilizados en el proceso de producción del bien exento que se comercializó para que tenga derecho a la devolución, hasta tanto esto no ocurra procede declarar IVA como impuesto descontable pero no de ser objeto de devolución. Es el caso de los productos comprados con este fin que se encuentran en inventario al finalizar el período gravable. Como aún no se sabe el real destino o uso de estos bienes como tampoco el tiempo o período gravable en que serán incorporados al proceso de producción, no es posible a la luz de las normas precitadas hacer la devolución del IVA pagado en su compra y tratando como impuesto descontable. Es importante resaltar que de todos los bienes y servicios que puede adquirir el contribuyente para el proceso de producción de este bien exento, la DIAN sólo le cuestiona parte del correspondiente a la compra del concentrado al hallar que es evidente su no utilización en el proceso de producción durante ese período gravable.

El IVA descontable solicitado y que es objeto de discusión en este período, corresponde al del inventario del concentrado utilizado para alimento de peces y que al finalizar el periodo gravable, según el registro contable, permanece almacenado en el inventario. Proceder a su devolución estaría en contravía a lo

dispuesto en los artículos 850 y 477 del ET, artículo 13 del DR 522 DE 2003 y Decreto 1949 de 2003, normas vigentes para este período gravable.
(...)

Sí el concentrado hizo parte del inventario al finalizar el 1 bimestre del año gravable 2012, es claro y evidente que no hizo parte de la cadena de producción del bien sacrificado en el citado bimestre”.

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.

Extraña que en el segundo resolutivo se ordenara devolver o compensar la “...diferencia de la liquidación entre la declaración privada y la liquidación oficial de IVA por valor de \$13.305.000...”; a sabiendas de que dicha suma se encuentra incluida en la TOTALIDAD DEL SALDO A FAVOR; que fue efectivamente devuelta por conducto de la Resolución 000683 del 25 de julio de 2012 (respaldándose en la póliza de garantía suscrita por la Aseguradora Confianza). Posteriormente se aperturó una investigación y se profirió la Liquidación Oficial de Revisión 132412013000111, modificando el saldo a favor.

Insiste que no procede la condena en costas; en primer lugar, porque en el proceso se ventila un interés público y los actos enjuiciados se adoptaron en cumplimiento de las funciones de investigación y fiscalización. En segundo lugar, porque se fijaron sin ninguna justificación ni cuantificación, pues el juez de instancia se limitó a citar el artículo 188 del CPACA (f. 179 y ss. cuad. 1).

5.-Alegaciones de conclusión en segunda instancia.

En su orden, las partes refirieron lo siguiente:

a.- Parte actora.

Reitera que tiene derecho a la devolución del IVA del concentrado, porque en la normatividad aplicable exige que el mismo haya sido consumido por los peces que se comercializaron en el bimestre; ya que la actividad productiva no coincide con el calendario tributario. Incluso, la compra pudo haberse realizado el último día del bimestre (f. 18 y ss. cuad. seg. inst).

b.- 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. 14 y ss. cuad. seg. inst.).

c.- Concepto del Ministerio Público.

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

III.-CONSIDERACIONES.

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 Proceso¹ -aplicable por expresa remisión del artículo 306 del CPACA, sólo se abordará la argumentación esbozada en la alzada.

2.- El problema jurídico.

Se contrae a establecer si 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 2012.

En caso afirmativo, y si se confirma la sentencia impugnada; determinar si procedía la condena en costas y si el quantum impuesto está debidamente justificado.

3.-Lo probado.

En la prueba documental se encuentra acreditado lo siguiente:

¹ 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.

a.-El 22 de marzo de 2012, la sociedad Piscícola Nueva York SA presentó la declaración del impuesto a las ventas correspondiente al bimestre 1 de la referida anualidad (formulario 3008627149871, sticker 91000160008519). Al liquidar el impuesto, arrojó un saldo a pagar de \$0 y un saldo a favor por la suma de \$282.776.000 (f. 243, cuad. prueb. 2).

b.-El 27 de junio de 2012 la contribuyente solicitó la devolución y/o compensación del referido valor, aportando la póliza de cumplimiento 07 DL000763 de la Aseguradora Confianza (f. 26-38, cuad. 1, prueb.).

c.-A través de la Resolución 000683 del 25 de julio de 2012, el Jefe de la División de Recaudo y Cobranzas ordenó la devolución de la referida suma (f. 210 y ss. cuad. 2, prueb.).

d.-Posteriormente el expediente fue enviado al programa de *Postdevolución* de la División de Fiscalización y el 23 de noviembre de 2012 se expidió el auto de apertura 13238202012000642. Luego de realizar diferentes actuaciones (revisión de documentos de la contribuyente y cruces de información), el 28 de mayo de 2013 la funcionaria encargada conceptuó que "...El valor del IVA del inventario de alimento concentrado al 29-02-2012 por valor de \$13.304.902, no es susceptible de ser solicitado en devolución y/o compensación, por cuanto es un alimento que aún no se ha consumido por los animales que se sacrificaron y comercializaron en el periodo, por lo tanto no se convirtió en carne, que es el producto exento que da derecho a la devolución.

(...)

Analizados los saldos de concentrado suministrados por el contribuyente (folio 98), se encuentra que en el período quedó un saldo de inventario de concentrado de \$83.155.636, al cual le corresponde un IVA DE \$13.304.902 a la tarifa del 16%, considerando el IVA promedio por kilo de alimento comprado, tomando del total de kilos comprados en el bimestre y el IVA total así: IVA $\$262.385.263/1.215.400=\215.8 . Es decir, solo es susceptible de devolución el IVA del concentrado consumido para la producción del producto externo, filete de pescado que fue comercializado; por lo que no procedería en devolución el impuesto descontable del concentrado que aún no ha sido suministrado a la producción y por ende no ha constituido parte del costo de su producción en el periodo.

(...)

No es procedente en devolución la suma de \$13.304.902, la cual corresponde al impuesto descontable del concentrado que se encuentra en inventario a la fecha de cierre del bimestre 01 de ventas 2012, por lo tanto no ha constituido costo o gasto de la producción enajenada en el período y por ende no susceptible de solicitarse en devolución en el período en el revisión" (f. 257, cuad. 2, prueb.).

e.-Acogiendo la anterior opinión y recomendación, el 5 de mayo de 2013 la División de Gestión e Fiscalización profirió el requerimiento especial 122382013000054, proponiéndole a la contribuyente modificar la liquidación privada, a efectos de determinar que solo es susceptible de devolución la suma de \$269.471.000 y no \$282.776.000; porque no está justificada la devolución de la suma de \$13.304.902, que corresponde al IVA del concentrado que figuraba en inventarios al finalizar el bimestre.

“Por lo tanto en cada bimestre se tiene derecho a solicitar en devolución el IVA de los bienes y servicios que han sido necesarios para producir el bien exento y el bien exento es el filete de pescado, no el pez vivo, que es un bien excluido; por lo cual si un concentrado que tiene IVA se ha comprado pero no se ha consumido aún, por lo que está en el inventario final para ser consumido después; ese IVA no ha participado en el proceso productivo del filete de pescado que se vendió en el bimestre y no procede en devolución. Muy seguramente lo será en el bimestre en el cual participe en la producción del bien exento más adelante” (f. 260 y ss. cuad. 2, prueb.).

f.-El 29 de agosto de 2013, la sociedad 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. 292, cuad. 2, prueb.).

g.-Al no compartir la anterior argumentación, el 22 de octubre de 2013 la División de Gestión de Liquidación expidió la liquidación oficial de revisión 13241201300000111, modificando la declaración privada. En concreto, del saldo a favor (\$282.776.000), excluyó el IVA del concentrado que figura en inventario (\$13. 304.902), reconociéndole un saldo a favor de \$269.471.000:

“Por lo tanto, en cada bimestre se tiene derecho a solicitar en devolución el IVA de los bienes y servicios que han sido necesarios para producir el bien exento y el bien exento es el filete de pescado, no el pez vivo, que es un bien excluido; por lo cual si un concentrado que tiene IVA, se ha comprado pero no se ha consumido aún, por lo que está en el inventario final para ser consumido después; ese IVA no ha participado en el proceso productivo del filete de pescado que se vendió en el bimestre y no procede devolución. Muy seguramente lo será en el bimestre en que participe en la producción del bien exento más adelante.

(...)

Es claro que los productores de bienes exentos entre ellos el sector piscícola, tienen derecho a devolución del impuesto a las ventas, si cumplen con la normatividad pertinente, como son los artículos 477 y 481 del estatuto tributario,

los lineamientos de lo establecido en los Decretos 1000 de 1997, 522 de 2003 y 1949 de 2003.

En conclusión, hasta cuando los peces estén vivos, se consideran excluidos del impuesto a las ventas y sin derecho a la devolución, por lo tanto para tener derecho a la devolución del saldo a favor, deben ser sacrificados y comercializados..." (f. 321 y ss. cuad. 2, prueb.).

h.-Reiterando que las normas tributarias no establecen que para solicitar la devolución de los saldos a favor se debe haber realizado la comercialización o venta del bien exento, la Piscícola interpuso el recurso de reconsideración el 20 de diciembre de 2013 (f. 375 y ss. cuad. 2, prueb), y esgrimiendo similar argumentación a la esbozada en la liquidación oficial, el 24 de octubre de 2014 la Jefe del Grupo de Gestión Jurídica expidió la Resolución 132012014000025, confirmando en todas sus partes el acto recurrido (f. 419 y ss. cuad. 3, prueb.).

4.-El marco normativo.

El artículo 477 del Estatuto Tributario (vigente en la anualidad 2012), 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 88 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 párrafo 1o. del artículo 850 del Estatuto Tributario, el cual queda así:

"Párrafo 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 párrafo del artículo 815 del Estatuto Tributario, el cual queda así:

"Párrafo. 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*:

“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:

15

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.

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 Tributario².

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 2012, declaró como saldo a favor la suma de \$282.776.000 (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 concentrado que ascendía a \$83.155.636; al cual, le corresponde un IVA del 16% (\$13.304.902). 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 reintegrada.

Al respecto, es del caso puntualizar lo siguiente:

² 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.

a.-El concentrado que al finalizar el primer bimestre de 2012 quedó en inventario, fue expresamente aceptado por las partes; por lo 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; en tal virtud, se revocará la sentencia impugnada y se desestimaran las suplicas 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”³.

6.-Costas.

Con fundamento en el criterio *objetivo-valorativo* (esbozado en un reciente pronunciamiento del H. Consejo de Estado⁴), de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 188 CPACA⁵ y en armonía con lo

³ 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.

⁴ 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.

⁵ “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 CGP⁶, 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 47 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 Piscicola 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 6 de septiembre de 2016. 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.

⁶ "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