

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

**Consejera Ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ
Bogotá D.C. veinticuatro (24) de marzo de dos mil once (2011)**

Radicado: 11001-03-27-000-2008-00004-00-16997

Actor: LINA FERNANDA CASTIBLANCO MANTILLA

C/DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES -DIAN Acción de nulidad contra los numerales 5 del memorando 00594 del 05 de agosto de 2004; 3.b) del memorando 00842 del 28 de noviembre de 2005; conceptos 091645 del 30 de diciembre de 2004 y 005335 del 3 de febrero de 2005

FALLO

La Sala decide la acción de nulidad, instaurada por LINA FERNANDA CASTIBLANCO MANTILLA, contra el numeral 5 del Memorando No. 00594 del 05 de agosto de 2004, expedido por los subdirectores de Fiscalización Tributaria y Recaudación de la DIAN; Conceptos Nos. 091645 del 30 de diciembre de 2004 (parte final) y 005335 del 3 de febrero de 2005 expedidos por la División de Normativa y Doctrina Tributaria de la DIAN y, contra el numeral 3.b) del Memorando No. 00842 del 28 de noviembre de 2005 expedido por el Jefe de la Oficina Jurídica y los subdirectores de Fiscalización Tributaria y Recaudación de la DIAN.

LOS ACTOS DEMANDADOS

1. Numeral 5 del Memorando 00594 de 2004

MEMORANDO NO. 00594 DE 2004
(agosto 5)

DE: SUBDIRECTOR DE FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA Y SUBDIRECTOR DE RECAUDACIÓN

PARA: FUNCIONARIOS DIVISIONES DE DEVOLUCIONES, RECAUDACIÓN, FISCALIZACIÓN Y LIQUIDACIÓN DE LAS ADMINISTRACIONES DE IMPUESTOS Y DE IMPUESTOS Y ADUANAS

ASUNTO: TRATAMIENTO DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS APLICABLE EN LA COMERCIALIZACIÓN DE ANIMALES PARA SACRIFICIO Y PRODUCCIÓN DE BIENES EXENTOS.

FECHA: AGOSTO 5 DE 2004

[...]

5 IVA DESCONTABLE EN LA CRÍA. LEVANTE Y ENGORDE DE LAS GALLINAS PONEDORAS, NOVILLAS PRODUCTORAS DE LECHE Y CERDAS PRODUCTORAS DE LECHONES O CUALQUIER OTRA ACTIVIDAD SIMILAR A LA ANTERIOR

El IVA pagado en la adquisición de bienes o servicios gravados destinados a la cría y levante de las pollonas productoras de huevos, novillas productoras de leche y cerdas productoras de lechones no puede ser tratado como descontable, como quiera que las pollonas, novillas, cerdas o cualquier otro animal con actividad similar a la anterior cuando sean activos hijos.

El productor tendrá derecho a descontar el IVA pagado en la adquisición de bienes o servicios gravados para el sostenimiento de la gallina ponedora, la vaca lechera, la cerda productora, o cualquier otro animal de los señalados en el [artículo 477](#) del Estatuto Tributario con actividad similar a la anterior, que corresponda al periodo durante el cual estas empiezan a producir huevos, leche y lechones o crías para producir carne, siempre y cuando estos últimos sean sacrificados o entregados para sacrificio por el mismo productor.

ORLANDO VELANDIA SEPÚLVEDA
Subdirector de Fiscalización Tributaria

ARIEL IVÁN ROBLADO RESTREPO
Subdirector de recaudación"

2. Parte final del Concepto 091645 de 2004

"Concepto No. 091645
30-12-2004
DIAN

En relación con el tratamiento fiscal del impuesto Sobre las Ventas, en el contexto de la actividad que motiva su consulta, nos permitimos manifestarle que mediante memorando 0594 de agosto 5 de 2004, las Subdirecciones de Fiscalización Tributaria y de Recaudación de esta Dirección, en el punto 5, precisaron:

"IVA DESCONTABLE EN LA CRÍA, LEVANTE y ENGORDE DE LAS GALLINAS PONEDORAS, NOVILLAS PRODUCTORAS DE LECHE Y CERDAS PRODUCTORAS DE LECHONES O CUALQUIER OTRA ACTIVIDAD SIMILAR A LA ANTERIOR.

"El IVA pagado en la adquisición de bienes o servicios gravados destinados a la cría y levante de pollonas productoras de huevos, novillas productoras de leche y cerdas productoras de lechones no puede ser tratado como descontable, como quiera que las pollonas, novillas, cerdas o cualquier otro animal con actividad similar a la anterior cuando sean activos hijos.

El productor tendrá derecho a descontar el IVA pagado en la adquisición de bienes o servicios gravados para el sostenimiento de la gallina ponedora, la vaca lechera, la cerda productora, o cualquier otro animal de los señalados en el [artículo 477](#) del Estatuto Tributario con actividad similar a la anterior, que corresponda al período durante el cual estas empiezan a producir huevos, leche y lechones o crías para producir carne, siempre y cuando estos últimos sean sacrificados o entregados para sacrificio por el mismo productor." Atentamente,

JUAN ORLANDO CASTAÑEDA FERRER
Jefe División de Normativa y Doctrina Tributaria"

3. Oficio 005335 de 2005

OFICIO 005335
3 de febrero de 2005
[...]

Su inquietud se dirige a establecer si el productor de huevos de ave con cáscara, frescos puede descontar el Impuesto Sobre las Ventas pagado en la adquisición de bienes o servicios gravados destinados a la cría y levante de las pollonas productoras de huevos.

Adicionalmente en el escrito de la referencia se cuestiona el numeral 5 del Memorando No. 00594 del 5 de agosto de 2004 emitido por el Subdirector de Fiscalización Tributaria y el Subdirector de Recaudación de esta Entidad, en el cual se previó lo siguiente:

"5. IVA DESCONTABLE EN LA CRÍA, LEVANTE Y ENGORDE DE LAS GALLINAS PONEDORAS, NOVILLAS PRODUCTORAS DE LECHE Y CERDAS PRODUCTORAS DE LECHONES O CUALQUIER OTRA ACTIVIDAD SIMILAR A LA ANTERIOR.

El IVA pagado en la adquisición de bienes o servicios gravados destinados a la cría y levante de las pollonas productoras de huevos, novillas productoras de leche y cerdas productoras de lechones no puede ser tratado como descontable como quiera que las pollonas, novillas, cerdas o cualquier otro animal con actividad similar a la anterior cuando sean activos hijos.

El productor tendrá derecho a descontar el IVA pagado en la adquisición de bienes o servicios gravados para el sostenimiento de la gallina ponedora, la vaca lechera, la cerda productora, o cualquier otro animal de los señalados en el [artículo 477](#) del Estatuto Tributario con actividad similar a la anterior, que corresponda al período durante el cual éstas empiezan a producir huevos, leche y lechones o crías para producir carne, siempre y cuando estos últimos sean sacrificados o entregados para sacrificio por el mismo productor."

En primer término, es criterio compartido por este Despacho el expuesto en el Numeral 5 del Memorando en mención, respecto del IVA descontable en la cría, levante y engorde de las gallinas ponedoras, novillas productoras de leche y cerdas productoras de lechones o cualquier otra actividad similar; el cual fue acogido en el Concepto 091645 del 30 de diciembre de 2004, con ocasión del tema.

El Numeral 5. del Memorando No. 00594 de 2004 pone de manifiesto la importancia de determinar cual es la finalidad que persigue un productor que utiliza semovientes dentro del proceso productivo, toda vez que atendiendo a ella, los semovientes adquirirán la connotación de activos movibles o activos fijos, generando efectos distintos en lo que respecta al IVA descontable.

En el caso de los productores de huevos de ave sin cáscara, frescos, la finalidad de su actividad es la enajenación de los huevos producidos, por lo tanto, no podría entenderse que las gallinas ponedoras sean activos movibles, pues su enajenación no es propia del giro ordinario del negocio, toda vez que son el medio sin el cual sería imposible dicha producción.

Es así como la previsión del Artículo 13 del Decreto 522 de 2003 que contempla la facultad de los productores de huevos (entre otros) para solicitar compensación o devolución de saldos a favor originados en las declaraciones del Impuesto Sobre las Ventas respecto de dichos bienes, debe ser entendido de acuerdo con las consideraciones anteriores y dentro del contexto de la norma especial contenida en el Artículo 5 del Decreto 1949 de 2003, que faculta a los productores de huevos para tratar como descontable el impuesto sobre las ventas pagado sobre bienes y servicios que constituyan costo o gasto necesario para el desarrollo del proceso de producción y comercialización por parte del avicultor, período que se inicia cuando las pollonas ponedoras empiezan a producir los huevos.

Así las cosas, el Impuesto Sobre las Ventas pagado por los productores de huevos de ave con cáscara, frescos, en la adquisición de bienes o servicios gravados, destinados a la cría y levante de las pollonas productoras de huevos, no puede ser tratado como descontable, sino que constituye un mayor valor del gasto, deducible en el impuesto sobre la renta.

Por estar relacionado con el tema, se anexa fotocopia del Concepto 091645 de 30 de diciembre de 2004.

Atentamente,

JUAN ORLANDO CASTAÑEDA FERRER
Jefe División de Normativa y Doctrina Tributaria"

4. Numeral 3 b) del Memorando 00842 de 2005

MEMORANDO No. 00842
28 de noviembre de 2005

DE: JEFE DE OFICINA JURÍDICA, SUBDIRECTOR DE FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA Y SUBDIRECTOR DE RECAUDACIÓN

PARA: FUNCIONARIOS DIVISIONES DE DEVOLUCIONES, RECAUDACIÓN, FISCALIZACIÓN Y LIQUIDACIÓN DE LAS ADMINISTRACIONES DE IMPUESTOS Y DE IMPUESTOS Y ADUANAS

ASUNTO: IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS APLICABLE EN LA PRODUCCIÓN DE BIENES EXENTOS, EFECTOS DEL DECRETO 3731 DE 2005.

FECHA: NOVIEMBRE 28 DE 2005

3. b) TRATAMIENTO DEL IVA PAGADO A LOS PROVEEDORES DE BIENES (MATERIAS PRIMAS E INSUMOS) Y DE SERVICIOS GRAVADOS, DESTINADOS A LA PRODUCCIÓN DE CARNE, LECHE Y HUEVOS.

A partir del 1 de enero de 2003, por efectos de la modificación que del artículo 477 del Estatuto Tributario hizo el artículo 31 de la Ley 788 de 2002, se clasificaron como bienes exentos del impuesto sobre las ventas la carne bovina, porcina, de aves, la leche y los huevos, entre otros.

Es evidente que al calificar como exentos los bienes citados se pretendía la exoneración total del impuesto y no simplemente parcial, requiriéndose para tal efecto gravarlos con tarifa cero (0) como la técnica del impuesto sobre las ventas indica, lo cual habilita al productor para solicitar a la Administración Tributaria la devolución de la totalidad -y sin limitación- de los impuestos descontables pagados a los proveedores de bienes (materias primas e insumos) y de servicios gravados con el impuesto, necesarios y destinados a su producción.

De esta manera, en desarrollo de los principios de justicia y progresividad, se reconoce que los bienes citados son de primera necesidad, con alto índice de representación dentro de la canasta familiar, lo cual conlleva a que no deben quedar incididos con el impuesto.

En dicho sentido, el artículo 4 del Decreto 1949 de 2003, establece que "Cuando una persona realice los varios procesos requeridos para la cría, el levante y el engorde o de la ceba de los animales, cuyas carnes y despojos comestibles son exentos del impuesto sobre las ventas, tiene derecho a solicitar como impuesto descontable la totalidad del impuesto pagado por los bienes y servicios gravados que constituyan costo o gasto para la producción y comercialización de los bienes exentos, observando la oportunidad consagrada en el artículo 496 del Estatuto Tributario".

Y en relación con los productores de huevos, el artículo 5 del Decreto 1949 establece:

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

En éste sentido, para efectos del IVA pagado en el proceso de producción de huevos, se reitera el criterio expresado en el Memorando No 00594 del 5 de agosto de 2004, en el cual se establece, excepcionalmente, que, a pesar de que las gallinas ponedoras tienen el carácter de activos fijos desde la etapa de cría y levante, otorgan derecho al productor de bienes exentos a solicitar impuestos descontables, a partir del inicio de la etapa de postura.

En consecuencia, el IVA pagado durante la etapa de cría y levante de las gallinas ponedoras constituye un mayor valor del costo del activo.

Por último, es preciso mencionar que mediante Decreto 2502 de 2005, a partir del 1 de septiembre de 2005, la tarifa de retención en la fuente por impuesto sobre las ventas es del cincuenta por ciento (50%) del valor del impuesto.

En los demás aspectos no mencionados en el presente Memorando continúan aplicándose los criterios expuestos en el Memorando 00594 del 5 de agosto de 2004.

CAMILO RODRÍGUEZ VARGAS
Jefe Oficina Jurídica

ORLANDO VELANDIA SEPÚLVEDA
Subdirector de Fiscalización Tributaria

ARIEL IVÁN ROBLADO RESTREPO
Subdirector de recaudación"

LA DEMANDA

La demandante invocó como normas violadas los artículos 338 de la Constitución Política; 440, 477, 488, 489 y 850 del Estatuto Tributario y 1 c), 4 y 5 del Decreto Reglamentario 1949 de 2003. El concepto de violación lo desarrolló así:

Dijo que de conformidad con el artículo 440 del Estatuto Tributario el productor de leche era el ganadero y el de huevos era el avicultor, que, según el artículo 477 ibídem, los huevos de ave con cáscara, frescos estaban exentos del impuesto sobre las ventas; además, conforme con el artículo 1 del Decreto 1949 de 2003, tenían derecho a devolución del impuesto sobre las ventas pagado por la adquisición de bienes y servicios gravados que constituyeran costo o gasto de su producción, los productores de los nuevos bienes exentos señalados en el artículo 477 y en relación con los huevos,

el avicultor que desarrollara el proceso y los comercializara.

Señaló también que, según el artículo 5 del mismo Decreto, los productores de huevos tenían derecho a tratar como descontable el impuesto sobre las ventas pagado sobre bienes y servicios que constituyeran costo o gasto necesario para el desarrollo del proceso de producción y comercialización por parte del avicultor. Invocó igualmente los artículos 488, 489 y 850 del Estatuto Tributario sobre impuestos descontables.

Se refirió a la definición de avicultura y avicultor del Diccionario de la Lengua Española, la cual fue acogida por el Consejo de Estado, que señaló que esta actividad debía ser entendida como *"aquella en la que se reproduce y se crían aves de corral, sin ningún tipo de transformación, así como la comercialización que directamente realice el productor"*.^[1] Explicó que en el caso de los productores de huevos, el proceso de producción consistía en la suma de todas las fases o etapas, incluso la de cría y levante de las pollonas ponedoras, para obtener el producto que es el huevo, es decir, que desde el ingreso de las pollitas de un día de nacidas al galpón de crianza o levante hasta las etapas de clasificación y comercialización del huevo, comprende el proceso para obtener el producto final.

En este caso el avicultor es el productor, quien conforme con el artículo 5 del Decreto Reglamentario 1949 de 2003, tiene derecho a tratar como descontable el impuesto sobre las ventas pagado sobre bienes y servicios que constituyan costo o gasto necesario para el desarrollo del **proceso de producción y comercialización** por parte del avicultor. Sobre lo que se debe entender por productor, la posición de la DIAN también quebranta las disposiciones señaladas.

Consideró que la interpretación de la DIAN se apartaba de la finalidad que tuvo el legislador en el año 2002, cuando la Ley 788 incluyó en el listado de bienes exentos de impuesto sobre las ventas (artículo 31) los huevos de ave con cáscara, frescos. Manifestó que la aplicación de la tesis de la DIAN conllevaría como resultado indirecto, que los productos o bienes declarados por el legislador como exentos del impuesto sobre las ventas, fueran gravados con el IVA. Es que el mayor valor de los impuestos pagados en la adquisición de las materias primas durante la etapa de cría y levante, deben ser llevados al costo, luego las carnes, huevos y despojos comestibles exentos, se tornan más costosos para el consumidor final; cuando lo que buscó la ley fue evitar gravar al consumidor final con el IVA.^[2]

De acuerdo con lo anterior, sostuvo que no había ninguna disposición dentro de la normativa jurídica que permitiera sostener la tesis que consignaba la Administración en los actos demandados.

Consideró que la DIAN, por medio de la interpretación que realizó en los actos acusados, se apartaba de las facultades interpretativas e invadía las facultades del Congreso de la República que era el autorizado para legislar, no la DIAN.^[3]

Concluyó que los actos demandados limitaban el derecho concedido a los productores de huevo para descontar la totalidad del impuesto sobre las ventas, pagado durante todas las etapas del proceso de producción, encaminado a la obtención del producto (huevo).

Suspensión provisional

La demandante solicitó la suspensión provisional de los conceptos y memorandos demandados, la cual fue negada por el Consejo de Estado el 18 de septiembre de 2008 por no advertirse la ostensible violación de las normas invocadas como violadas.^[4]

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN contestó la demanda con los siguientes argumentos:

1. Los productores de huevos solo pueden descontar el IVA pagado en la etapa o fase productiva. Preciso que el concepto de avicultura asociada al proceso en la producción de huevos, desde el punto de vista industrial, no era coincidente necesariamente con el tratamiento fiscal que permitiera descontar el impuesto a las ventas pagado sobre bienes y servicios que constituyan costo o gasto en el proceso de producción y comercialización de los huevos. Expresó que la avicultura, en su concepto moderno, era un proceso tecnificado a partir del cual se obtenía la carne de pollo, huevo y algunos derivados o productos alternos resultantes del proceso, con destino a otras industrias.

Señaló que no se podía generalizar, desde el punto de vista tributario, el proceso de producción, pues no era lo mismo la actividad de producción de huevos, que la cría y engorde para la venta de animales o carne, caso en el cual el IVA descontable tenía una aplicación diferente.

Indicó que en el caso de la producción de los huevos, se debía entender por proceso de producción aquel en el que las ponedoras estaban en capacidad de iniciar la postura y sólo a partir de ese momento el avicultor podía llevar en su declaración de ventas el IVA pagado por costos y servicios asociados directamente a esta fase o etapa productiva, que de otra forma no era posible interpretar el artículo 5 del Decreto 1949 de 2003. Como las gallinas ponedoras constituyen el activo fijo del cual se obtiene el producto, los insumos, vacunas y demás entraban a formar parte del costo del activo. Que un caso diferente era cuando el avicultor se dedicaba exclusivamente a la producción de carne de pollo, porque sí tenía derecho a descontar el IVA pagado en los bienes y servicios asociados a las diferentes etapas de la producción, como la cría, levante, ceba, engorde y comercialización.

Concluyó que como no se cuestionaba la titularidad de avicultor para efectos de la devolución, sino el carácter del impuesto descontable que daba lugar a la determinación del impuesto, no estaba justificada la violación del artículo 1 del Decreto 1949 de 2003.

2. Infundada transgresión de los artículos 488, 489 y 850 del Estatuto Tributario. Señaló que el artículo 488 del Estatuto Tributario no aplicaba para el caso de los bienes exentos del IVA como los "huevos de ave con cáscara, frescos". Que por el contrario, la norma aplicable era el artículo 489 ibídem, con la condición de que solo el productor podía solicitar los impuestos descontables imputables a las operaciones, en este caso la venta de huevos.

Dijo que la demandante confundió el proceso previo a la fase productiva de la industria avícola como parte de la actividad, cuando el verdadero propósito del legislador fue beneficiar la etapa relacionada con el producto final, es decir la producción de huevos; y el Decreto 1949 de 2003 condicionaba la aplicación del descuento únicamente cuando el que efectuara la operación fuera el productor. Consideró que el artículo 850 del Estatuto Tributario no tenía relación directa con el caso.

3. Los costos y los gastos generados en la cría y levante constituyen un mayor costo del activo. Señaló que las gallinas ponedoras en etapa de cría y levante eran activos fijos de la industria avícola, por lo tanto, el valor de los bienes y servicios pagados constituye un mayor costo del activo o se podría optar por el descuento especial, conforme con el [artículo 158-3](#) del Estatuto Tributario.

Sostuvo que el periodo al que se refería el artículo 5 del Decreto 1949 de 2003 en relación con el IVA descontable, correspondía al momento en que las pollonas ponedoras empezaban a producir huevos, por lo tanto, las normas demandadas, lo que hicieron fue reiterar esa disposición, al considerar que no era procedente llevar el IVA pagado sobre bienes y servicios que constituyeran costo o gasto, como impuesto descontable cuando los citados animales fueran activos fijos.

Concluyó que hasta cuando se iniciaba la etapa de producción, el impuesto sobre las ventas pagado por los productores de huevos en la adquisición de bienes y servicios gravados destinados al levante de las pollonas no podía ser tratado como un impuesto descontable ni ser solicitado en devolución y/o compensación, pues simplemente constituía un mayor valor de costo del activo. En consecuencia, solicitó que se negaran las pretensiones de la actora.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandada reiteró los argumentos de la contestación de la demanda. Señaló que la interpretación del actor de considerar como proceso de producción la totalidad de las etapas, es decir, desde la cría hasta la producción misma, no era aplicable desde el punto de vista tributario, pues se debían diferenciar dos actividades diferentes como la producción de huevos y la cría y engorde para la venta de animales o carne. Para estos casos el IVA descontable está condicionado por el tipo de actividad.

Indicó que la norma especial para la producción de huevos era el artículo 5 del Decreto 1949 de 2003 y no el artículo 4 ibídem que aplica únicamente a los procesos previos requeridos para la comercialización de las carnes y despojos comestibles. En consecuencia, la posibilidad de descontar la totalidad del IVA pagado por los bienes y servicios en las etapas de cría, levante, engorde y ceba de los animales, sólo es aplicable para la comercialización de carnes.

La demandante en oposición a los argumentos de la demandada, señaló que el [artículo 477](#) del Estatuto Tributario consagraba como exentos del IVA los huevos de ave con cáscara, frescos y, por su parte, el artículo el [artículo 489](#) establece que 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.

Dijo que la DIAN confundía los conceptos de "bienes exentos" y "bienes excluidos" al sostener que el [artículo 488](#) del Estatuto Tributario no era aplicable para el caso de bienes exentos como eran los huevos de ave con cáscara, frescos.

Explicó que el proceso de producción del huevo comenzaba con la adecuación de la granja avícola así como de los galpones donde estarían las pollitas, de un día de nacidas, generalmente; recibidas las pollitas, éstas debían ser alimentadas, vacunadas, despicadas, etc.; luego el ave decaía en la producción y el avicultor debía venderlas aproximadamente a las 80 semanas. Es decir, que la actividad avícola productora de huevos, comprendía varias etapas o fases que eran esenciales para llegar a obtener el producto final (huevo).

Manifestó que la DIAN se equivocó al sostener que las aves constituían activos fijos, pues confundió los conceptos activos fijos y activos amortizables. Indicó que el [artículo 60](#) del Estatuto Tributario definía que "*Son activos fijos o inmovilizados los bienes corporales muebles o inmuebles y los incorporales que no se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente*". Respecto de los activos amortizables, citó el artículo [142](#) y [143](#) del Estatuto Tributario e indicó que las aves constituían activos amortizables y no, como lo sostuvo la DIAN, activos fijos. En consecuencia, el valor de su inversión constituiría una deducción en el impuesto de renta y el IVA pagado en tales inversiones podría ser tratado como descontable.

Además, que, de acuerdo al artículo 1 del Decreto Reglamentario 1949 de 2003, los productores de huevo tenían derecho a la devolución del IVA pagado en los desembolsos que hubieran sido efectuados para fines del negocio o actividad, fueran gastos preliminares, de instalación, de organización, de desarrollo o de costos de adquisición.

El **Ministerio Público** solicitó que se negaran las pretensiones de la demanda, por las siguientes razones:

Dijo que si bien era cierto que la producción de huevos requería el agotamiento de toda una serie de etapas que en un todo conforman el proceso productivo de los mismos, no podía aplicarse esa misma lógica para efectos de que el productor se hiciera acreedor al beneficio tributario del descuento del IVA por encontrarse exenta dicha operación al tenor del [artículo 477](#) del Estatuto Tributario.

Señaló que conforme con el artículo 5 del Decreto Reglamentario 1949 de 2003, fuente reguladora del beneficio fiscal discutido, el beneficio tenía como destinatario a los "productores de huevos", y para acceder a ese beneficio, el IVA debía haberse pagado respecto de bienes y servicios que constituyeran costo o gasto necesario para el desarrollo del proceso de producción y comercialización.

Precisó que cuando el artículo 5 supeditaba la procedibilidad del beneficio a que el IVA pagado sobre tales bienes y servicios fuera necesario para el desarrollo del proceso de producción y comercialización de los huevos, deslindaba las etapas que le antecedían.

Explicó que eran distintos los tratamientos que el Decreto 1949 de 2003 le dio al descuento del IVA, uno en relación con la producción de huevos, y otro muy distinto, al de la producción de carnes o despojos comestibles (artículo 4). Que era un tratamiento claramente diferenciado para cada uno de dichos procesos, pues de no existir dicha distinción, el descuento procedería para los avicultores por el IVA pagado por la adquisición de bienes y servicios en todo el ciclo productivo sin ninguna clase de condicionamientos respecto de los bienes que cobijaba el beneficio, ni de las etapas en que éstos fueran producidos.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se decide sobre la legalidad de los numerales 5 del Memorando No. 00594 del 05 de agosto de 2004 y 3.b) del Memorando No. 00842 del 28 de

noviembre de 2005, de la parte final del Concepto No. 091645 del 30 de diciembre de 2004 y del oficio 005335 del 3 de febrero de 2005 expedidos por la DIAN, en cuanto interpretan desde qué momento nace, para el productor de huevos, el derecho a solicitar impuestos descontables pagados en la adquisición de bienes y servicios gravados que constituyen costo o gasto necesario para el desarrollo del proceso de producción y comercialización de huevos.

La demandante considera que es ilegal la interpretación que efectúa la DIAN en los actos acusados, porque está limitando el derecho concedido a los productores de huevo para descontar la totalidad del impuesto sobre las ventas pagado durante todas las etapas del proceso de producción, encaminado a la obtención del producto (huevo).

Lo anterior porque el avicultor es el productor de los huevos de ave, los cuales, con cáscara y frescos, son exentos del impuesto sobre las ventas conforme con el artículo 477 del Estatuto Tributario, por lo tanto, el avicultor tiene derecho a la devolución del impuesto sobre las ventas pagado en la adquisición de bienes y servicios gravados que constituyen costo o gasto necesario para el desarrollo del proceso de producción y comercialización (Decreto 1949 de 2003). Que el proceso de producción del huevo consiste en la suma de todas las fases o etapas, incluso la de cría y levante de las pollonas ponedoras, para obtener el producto, es decir, que desde el ingreso de las pollitas de un día de nacidas al galpón de crianza o levante hasta las etapas de clasificación y comercialización del huevo, comprende el proceso para obtener el producto final (huevo).

Mientras que para la DIAN, el derecho para el productor de huevo con cáscara, fresco, de solicitar impuestos descontables nace a partir del inicio de la etapa de postura y el IVA que se paga durante la etapa de cría y levante de las gallinas ponedoras constituye un mayor valor del costo del activo. La DIAN considera que las gallinas ponedoras son el medio para producir el huevo y la enajenación de las mismas no es propia del giro ordinario del negocio. Que en virtud del artículo 13 del Decreto 522 de 2003 en concordancia con el artículo 5 del Decreto 1949 de 2003, el descuento del IVA para el caso de los productores de huevos nace en el momento en que las pollonas ponedoras empiezan a producir los huevos.

El artículo 477 del Estatuto Tributario, vigente para la época de los actos demandados[5], dispone:

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

04.07.00.90.0 Huevos de ave con cáscara, frescos

La Sala ha señalado que esta norma tiene como finalidad que los bienes integrantes de la canasta familiar de los colombianos, que estaban consagrados como excluidos del IVA en el artículo 424 ib. [antes de la modificación realizada por el artículo 31 de la Ley 788 de 2002 al art. 477 del ET], pasaron a la modalidad de exentos (con tarifa cero), para que el consumidor final no se viera afectado con un tributo que aumentara su valor, y el productor de ellos obtuviera la devolución del IVA que cancelaba en el ciclo productivo para la obtención del bien.[6]

Según los antecedentes de la Ley 788 de 2002 [art. 31][7] se propuso: *"Eliminar el concepto de bienes excluidos en IVA, puesto que en las líneas de producción el peso del IVA es trasladado totalmente al consumidor final, quien tiene que pagar un mayor precio. Con esta propuesta los bienes excluidos pasan a la categoría de exentos (con tarifa 0), de tal manera que siempre se pueda deducir el IVA pagado contra el IVA generado sin que el costo total se traslade al producto."*

Conforme con los artículos 437 y 440 del Estatuto Tributario, el avicultor es el productor de los huevos y es responsable del impuesto sobre las ventas, con derecho a devolución de saldos originados en la declaración del impuesto sobre las ventas, en virtud de lo dispuesto por el parágrafo 1 del artículo 850 ibídem. Es decir, este productor tiene derecho a descontar los impuestos imputables a las operaciones exentas, según el artículo 489 del ordenamiento tributario, que dispone:

"ARTÍCULO 489. EN LAS OPERACIONES EXENTAS SOLO 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".

El Título VI corresponde a los bienes exentos, desde el artículo 477 hasta el 482-1 del Estatuto Tributario. En consecuencia, el productor de los bienes descritos en el artículo 477, entre ellos, el huevo con cáscara, fresco, adquiere la calidad de responsable del impuesto, con derecho a la devolución del IVA, en virtud del descuento de los impuestos pagados en la adquisición de bienes y servicios, cuando constituyan costo o gasto para producirlos.

El artículo 13 del Decreto 522 de 2003 establece los requisitos para que los productores señalados en el artículo 440 del Estatuto Tributario soliciten la devolución de saldos a favor originados en las declaraciones del impuesto sobre las ventas respecto de los bienes exentos relacionados en el artículo 477. Esta disposición clasifica los requisitos si se trata de producción de carnes o si es producción de leche y de huevos.

Es importante precisar que en tratándose de actividades pecuarias, que para efectos fiscales, se define el negocio de la ganadería como la actividad económica que tiene por objeto la cría, levante o desarrollo y la ceba de ganado bovino, caprino y de especies menores, entre otros, así como la explotación de ganado para leche y lana (artículo 92 del Estatuto Tributario), se advierte la existencia de diferentes actividades de explotación o propósito, que tienen efectos fiscales también diferentes.

Así, en el caso de las personas que se dedican a este tipo de actividades cuyo propósito es simplemente la venta de animales vivos, entre ellos, los pollos o gallinas, la comercialización de tales bienes se encuentra excluida del impuesto sobre las ventas, conforme con el artículo 476 (numeral 9) del Estatuto Tributario, con la modificación introducida por la Ley 1111 de 2006 (artículo 38).[8] Es decir, que es un acto que no causa o no genera el impuesto sobre las ventas y, por lo tanto, el IVA pagado en la adquisición de bienes y servicios destinados a la cría y levante del animal hace parte del mayor costo del mismo. Es importante tener en cuenta que la venta de pollitos de un día de nacidos está exenta del impuesto, conforme con el artículo 477 del Estatuto Tributario.

Ahora bien, si el propósito del ganadero es la venta de las carnes, en el caso del avicultor la venta del pollo crudo o los despojos comestibles, se trata

de un producto exento del IVA según el [artículo 477](#) citado, caso en el cual el productor de tales bienes tiene derecho a la devolución del IVA pagado en la adquisición de los bienes y servicios gravados que constituyan costo o gasto del proceso de producción.

En efecto, el Gobierno Nacional en desarrollo del [artículo 477](#) ib., expidió el Decreto 1949 del 11 de julio de 2003, cuyos artículos 1, 4 y 5, pertinentes para el estudio, disponen:

"ART. 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, clasificadas en las subpartidas 03.03.41.00.00, 03.03.42.00.00 y 03.03.45.00.00 del arancel de aduanas, los cuales se encuentran excluidos del impuesto;

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

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

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

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

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

Para la Sala, de las anteriores disposiciones se puede inferir que fiscalmente se distinguen los procesos para la producción de carnes y los procesos para la producción de huevos o leche, para efectos de determinar quién 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 producción, así:

- En relación con las carnes, el productor dueño de los animales que los **cría, levanta y engorda o ceba,** sacrifique o haga sacrificar y comercialice las carnes o productos comestibles producto del sacrificio.
- En relación con la leche, el ganadero que la produce y la vende y el industrial que la enajena concentrada o con adición de azúcar u otro endulcolorante.
- Y en relación con los huevos, el avicultor que desarrolle el proceso y los comercialice.

Ahora bien, para establecer lo que se debe entender por "desarrollo del proceso de producción y comercialización de huevos" es importante tener en cuenta que el [artículo 440](#) del Estatuto Tributario señala que el avicultor es el productor de los huevos y si el avicultor, con ese propósito, ha criado y levantado las aves para la postura de los huevos, las fases que conforman esta actividad hacen parte del desarrollo del proceso de producción de huevos.

Según el Diccionario de la Lengua Española, la avicultura es "*el arte criar y fomentar la reproducción de las aves y de aprovechar sus productos*", lo cual evidencia que el avicultor que ha desarrollado esos procesos con el fin de aprovechar los productos de las aves, como los huevos, tiene la titularidad del derecho a la devolución del impuesto sobre las ventas pagado por la adquisición de bienes y servicios gravados que constituyeron costo o gasto durante todos las fases anteriores que dieron para que empezara esa producción, es decir, los impuestos pagados durante la cría y levante de las gallinas ponedoras.

Si bien el reglamento distingue entre la producción de carnes y la producción de huevos, la Sala considera que, en el caso del avicultor ambos propósitos comprenden desde la cría y levante, hasta el sacrificio del animal o hasta la postura de los huevos.

Considerar, que en el caso del avicultor, que ha criado y levantado las gallinas ponedoras con el único propósito de producir y comercializar los huevos, no tiene derecho a la devolución del IVA pagado por los bienes y servicios destinados a los procesos de cría y levante de las pollitas, es desconocer, no sólo que el desarrollo del proceso de producción de los huevos implica una serie de pasos anteriores que culminan cuando se obtiene el producto final que se va a comercializar sino, que la finalidad de la Ley 788 de 2002 al incluir en el listado de bienes exentos de impuesto sobre las ventas los huevos de ave con cáscara, frescos, fue que no se le trasladara al consumidor final, como mayor costo, el IVA pagado en la adquisición de bienes y servicios necesarios para la producción y comercialización de los mismos. En todo caso, el avicultor debe cumplir con los requisitos formales y llevar las cuentas separadas del IVA para acceder a la devolución.

En consecuencia, a juicio de la Sala los actos demandados se apartan de las normas mencionadas, cuando afirman que el derecho para el productor de huevo con cáscara, fresco, de solicitar impuestos descontables nace a partir del inicio de la etapa de postura de las gallinas y que el IVA que se paga durante la etapa de cría y levante de las gallinas ponedoras constituye un mayor valor del costo del activo; razón por la cual procederá declarar su nulidad.

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

FALLA

DECLÁRASE LA NULIDAD de los numerales 5 del Memorando No. 00594 del 05 de agosto de 2004, expedido por los subdirectores de Fiscalización Tributaria y Recaudación de la DIAN y 3.b) del Memorando No. 00842 del 28 de noviembre de 2005 expedido por el Jefe de la Oficina Jurídica y los subdirectores de Fiscalización Tributaria y Recaudación de la DIAN; del Concepto No. 091645 del 30 de diciembre de 2004 (parte final) y del oficio No. 005335 del 3 de febrero de 2005 expedidos por la División de Normativa y Doctrina Tributaria de la DIAN.

Cópiese, Notifíquese, Comuníquese y Cúmplase.

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

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

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS.

WILLIAM GIRALDO GIRALDO.

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ.

[1] Sentencia del 17 de noviembre de 2006, exp. 15529, C.P. Héctor Romero D.

[2] Sobre el tema citó la sentencia del Consejo de Estado del 23 de agosto de 2007, exp. 15210, C.P. María Inés Ortiz Barbosa, que señaló que la finalidad que tuvo el legislador en el artículo 477 del Estatuto Tributario, consistía en que los bienes considerados de la canasta familiar de los colombianos, que estaban excluidos del IVA en el artículo 424 Ibídem, pasaran a la modalidad de exentos (con tarifa cero), para que el consumidor final no se viera afectado con un tributo que aumentará su valor, y el productor de ellos obtuviera la devolución del IVA que pagara en el ciclo productivo para la obtención del bien.

[3] Citó la sentencia del Consejo de Estado del 25 de noviembre de 2004, exp. 13633, C.P. Juan Ángel Palacio H.

[4] Folio 68 del expediente.

[5] Con la modificación introducida por el artículo 31 de la Ley 788 de diciembre 27 de 2002.

[6] Sentencia del 23 de agosto de 2007, Expediente 15210, C.P. Dra. María Inés Ortiz B.

[7] Proyecto de Ley No. 080 de 2002, Cámara de Representantes, Gaceta del Congreso No. 537 del 22 de noviembre de 2002, página 9.

[8] Anteriormente, el artículo 468-2 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 108 de la Ley 788 de 2002, disponía que en la comercialización de animales vivos, el Impuesto sobre las Ventas se causaba en el momento en que el animal fuera sacrificado o procesado por el mismo responsable, o entregado a terceros para su sacrificio o procesamiento, es decir, la causación del impuesto no se daba por la venta del animal sino en el momento de su sacrificio o procesamiento; la simple venta del animal vivo, sin que fuera sacrificado o procesado, no generaba el impuesto.