



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

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., ocho (8) de junio de dos mil veintitrés (2023)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 76001-23-33-000-2014-00973-01 (27350)
Demandante: GRANJAS PARAÍSO SAS
Demandado: DIAN
Temas: IVA bimestre 6 de 2012. Productor de bienes exentos. Prueba

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia del 30 de septiembre de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, Sala Segunda de Decisión Oral, que resolvió¹:

«PRIMERO: DECLARAR la nulidad del acto administrativo contenido en la Liquidación Oficial de Revisión No. 052412014000049 del 12 de mayo de 2014, por los motivos expuestos en la parte considerativa de esta providencia.

SEGUNDO: En consecuencia y, a título de restablecimiento del derecho, DECLARAR que es válida la declaración del impuesto sobre las ventas correspondiente al sexto bimestre año gravable 2012, reintegrando la totalidad del saldo a favor originado en la precitada declaración a la demandante. Que el contribuyente, no está obligado al pago del mayor valor de impuesto determinado por la DIAN, ni al de los intereses moratorios, ni la sanción por inexactitud impuesta por el ente fiscalizador en el acto administrativo declarado nulo.

TERCERO: CONDENAR en costas a la parte vencida, de conformidad con lo expuesto en las consideraciones de la presente sentencia. [...]».

ANTECEDENTES

El 17 de enero de 2013, GRANJAS PARAÍSO SAS, presentó la declaración del impuesto sobre las ventas por el bimestre 6 de 2012, en la que liquidó un saldo a favor de \$192.220.000², solicitado en devolución el 15 de marzo de 2013.

El 24 de junio de 2013, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Cali, profirió el auto de apertura 052382013000808 por el programa «*INVESTIG. PREVIA A DEVOLUCIÓN*» en relación con la referida declaración³.

El 12 de mayo de 2014, previo requerimiento especial⁴ y respuesta a éste⁵, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Cali, profirió la Liquidación Oficial de Revisión 052412014000048, en la cual reclasificó ingresos brutos

¹ Índice 27 en Samai.

² Fl. 17 c.a.

³ Fl. 1 c.a.

⁴ Requerimiento especial 052382013000094 del 24 de septiembre de 2013. Fls. 364 a 387 c.a.

⁵ Fls. 391 a 408 c.a.



por operaciones exentas a excluidas (\$376.492.000), rechazó impuestos descontables (\$25.945.000), e impuso sanción por inexactitud (\$41.512.000)⁶.

La actora acudió *per saltum* ante la jurisdicción⁷.

DEMANDA

GRANJAS PARAÍSO SAS, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, formuló las siguientes pretensiones⁸:

«1. DECLARAR LA NULIDAD de los siguientes actos administrativos:

- Liquidación Oficial de Revisión No. 052412014000048 del 12 de mayo de 2014.

2. Como consecuencia de la anterior declaratoria, RESTABLECER EN SU DERECHO a GRANJAS PARAÍSO S.A.S. NIT., 890.302.046, disponiendo que:

- El tratamiento dado a las partidas llevadas a la declaración del sexto bimestre del año 2012 es correcto y se ajusta a los lineamientos que prescribe el Estatuto Tributario Nacional para tal efecto, por lo tanto, la sociedad no debe pagar el mayor valor por concepto de impuesto y de sanción por inexactitud determinados por la DIAN.
- Que en la sentencia se ordene de inmediato la devolución de la suma \$67.457.000 correspondiente a la parte del saldo a favor originado en la declaración inicial de IVA del sexto bimestre de 2012, que no ha sido reintegrado compensado por la DIAN, o el valor determinado por el juez en el fallo. En ambos casos, con el pago de los intereses corrientes y moratorios calculados en la forma que lo prescribe el artículo 863 del Estatuto Tributario Nacional, vigente al momento de la presentación de la presente demanda. [...].

3. Se condene a la NACIÓN – DIAN – DIRECCIÓN SECCIONAL DE IMPUESTO DE CALI, de ahora en adelante “LA DIAN”, a pagar las costas del proceso incluidas las agencias en derecho, porque están demostrados los elementos fácticos y de derecho que prueban la irregularidad del ente fiscalizador».

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

- Artículos 2, 4, 29, 95 [9], 150 y 209 de la Constitución Política
- Artículos 440, 477, 479, 485, 481, 488, 489, 647, 683, 742, 744, 745, 746, 771-2, 774, 815 y 850 del Estatuto Tributario
- Artículos 164, 167 y 176 del Código General del Proceso
- Artículos 42 y 188 del CPACA
- Artículos 123 y 124 del Decreto Reglamentario 2649 de 1993
- Concepto unificado de IVA 01 de 2003

Como concepto de la violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

Improcedencia de la reclasificación de los ingresos exentos a excluidos: El objeto social contenido en el certificado de existencia y representación legal demuestra que la

⁶ Fls. 52 a 70 c.p.

⁷ Fl. 204 c.p.

⁸ Fl. 161 c.p.



actividad realizada por la sociedad es la pecuaria, lo que la convierte en productora de bienes exentos por la venta de carne de cerdo en canal y no de animales vivos, como lo afirmó la Administración.

Para que un productor de bienes exentos tenga derecho a la devolución del IVA, debe ser dueño de los porcinos y ser quien los sacrifique o haga sacrificar; de los documentos de movilización aportados se advierte que la propietaria de los cerdos trasladados desde las granjas ubicadas en Palmira, hasta los frigoríficos en Pasto e Ipiales, es la demandante, pruebas que fueron subvaloradas por la Administración.

Improcedencia del rechazo de los impuestos descontables: La sociedad, al ser productora de bienes exentos, tenía derecho a tratar como descutable el IVA pagado en la adquisición de bienes y servicios, de acuerdo con la interpretación armónica de los artículos 488 y 489 del ET; los servicios adquiridos durante el sexto bimestre de 2012 constituyeron costo o gasto en la declaración del impuesto sobre la renta del mismo año, porque cumplieron los requisitos del artículo 107 del ET.

Vulneración de la ley por falta de valoración de las pruebas aportadas al proceso: Aunque en la liquidación de revisión se aceptaron como ingresos exentos \$483.837.000, se mantuvo el rechazo frente a \$376.492.000, por falta de valoración de las pruebas que demostraban que las ventas a *Jaime Cabrera, Marco Fidel Bravo y María Eugenia Núñez* correspondían a carne en canal, y no a animales vivos, por lo que se debió dar aplicación al principio de igualdad previsto en el artículo 13 de la CP.

No es cierto que los animales se hayan vendido en pie, y que el cliente (*Jaime Cabrera*) contratara y pagara el transportador por su cuenta pues, además de que las guías de movilización dan cuenta de la propiedad de los animales, en cuanto fueron expedidas a nombre de la actora, están las facturas de venta expedidas al referido cliente, las cuales detallan que la actividad realizada fue la enajenación de carne de canal.

Aunque con la respuesta al requerimiento especial se aportó la declaración de *Marco Fidel Bravo*, donde afirmó que lo que adquirió fue carne en canal, no fue tenida en cuenta, razón por la cual, pese a obrar en los antecedentes administrativos, se aporta con la demanda para que sea tenida como prueba. Y no se entiende por qué las ventas a *Carlos Javier Torres Balladares* fueron aceptadas como exentas, y las de su esposa *María Eugenia Núñez* se calificaron como excluidas, pues los dos ejercen la misma actividad en el establecimiento de comercio «*expendio de carne de cerdo la octava*».

La DIAN no valoró la declaración de *Leydy Johana Cerón*, en la que explicó su labor en la granja (*recepción de animales y entrega de canales en la planta de sacrificio*), así como la certificación del administrador del frigorífico y la declaración rendida por este, en la cual sostuvo que dicho establecimiento le prestó el servicio de faenamiento (*sacrificio de cerdos*) a la actora para que ésta le pudiera entregar carne en canal a *Jaime Cabrera, Marco Fidel Bravo y María Eugenia Núñez*.

La facturación emitida por venta de la carne en canal y la del proveedor del servicio de sacrificio, cumple los requisitos del artículo 771-2 del ET, para demostrar los impuestos descontables.

Expedición irregular del acto por indebida motivación: La liquidación oficial se expidió de manera irregular, en cuanto la Administración i) no valoró las pruebas allegadas al



proceso; ii) desconoció que un productor de bienes exentos como la actora tiene derecho a llevar como descontable el IVA pagado en las compras realizadas y a solicitar la devolución del saldo a favor; iii) no probó sus afirmaciones y fundamentó su posición en supuestos indicios, con lo cual vulneró el artículo 742 del ET; iv) interpretó de manera errónea el artículo 647 *ib.* para imponer una sanción que no encaja en las conductas descritas en la norma y, v) desconoció el artículo 745 *ib.*, entre otros errores, que configuran la causal de nulidad por falsa motivación.

Improcedencia de la sanción por inexactitud: No se dieron los supuestos para imponer la multa, en cuanto los datos declarados fueron reales y devinieron de las operaciones realizadas por la sociedad; si en gracia de discusión se acepta la improcedencia los impuestos descontables, debe reconocerse que se está ante un error sobre el derecho aplicable en relación con la calidad de la sociedad como productora de bienes exentos, que le otorga el derecho a la devolución del saldo a favor. Se solicita aplicar el artículo 197 de la Ley 1607 de 2012, en cuanto no fue tenido en cuenta por la Administración.

Se debe condenar en costas a la DIAN, porque prefirió llevar el proceso a la jurisdicción, que aplicar el derecho al caso controvertido.

OPOSICIÓN

La **DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en los argumentos que se exponen a continuación⁹:

Aunque en otros procesos se cuestionó la calidad de productora de bienes exentos de la demandante, en este caso solo se discutieron las operaciones realizadas con *Jaime Cabrera*, *Marco Fidel Bravo* y *María Eugenia Núñez*, que fueron tenidas en cuenta como operaciones excluidas por incumplir lo dispuesto en el artículo 632 del ET.

Jaime Cabrera afirmó, bajo la gravedad de juramento, que en el periodo investigado compró cerdos en pie y no carne en canal, testimonio que no fue tachado de falso y constituye fundamento suficiente para reclasificar las operaciones de exentas a excluidas. En la declaración rendida por *Marco Fidel Bravo* afirmó que, personalmente, escogió los animales vivos, y asumió el valor del transporte y sacrificio. Y respecto a *María Eugenia Núñez* se probó de lo que ella manifestó, que no se dedicaba al negocio de expendio de carnes y que no tiene registrada actividades de este tipo en su RUT.

La liquidación de revisión se expidió con apego a la Constitución y a la ley, razón por la cual no adolece de falsa motivación por cuanto la decisión contenida en la misma se sustentó en el material probatorio allegado al proceso, que fue debidamente valorado, lo cual descarta la indebida valoración probatoria alegada por la demandante.

Es procedente la sanción por inexactitud, toda vez que la sociedad incluyó en la declaración de IVA del bimestre 6 de 2012 impuestos descontables imputables a operaciones exentas, no aprobadas como tales, de los cuales derivó un mayor saldo a favor.

No se debe condenar en costas y agencias en derecho a la entidad por cuanto se debate un asunto de interés público.

⁹ Fls. 257 a 266 c.p.



AUDIENCIA INICIAL

En la audiencia inicial del 19 de julio de 2016¹⁰, se precisó que no se presentaron irregularidades procesales o nulidades, no se propusieron excepciones previas, no se solicitaron medidas cautelares, se decretaron las pruebas solicitadas por las partes¹¹, y el litigio se concretó en determinar la legalidad de los actos acusados.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, anuló la liquidación oficial de revisión, declaró como válida la liquidación privada del sexto bimestre de 2012, ordenó reintegrar el saldo a favor registrado en la misma y condenó en costas a la DIAN por ser la parte vencida en el proceso, por lo siguiente¹²:

Conforme a las pruebas del proceso y a la sentencia del 24 de septiembre de 2020, exp. 22974¹³, la demandante demostró la realización de la actividad de venta de carne en canal, en cuanto allegó facturas y documentos equivalentes en los que se liquidó el impuesto sobre las ventas generado por los servicios de degüello de porcinos realizados por sus proveedores (*Matadero Municipal de Ipiales y Frigorífico Jongovito SA*), con especificación del número de animales sacrificados, la fecha de expedición, documentos que corresponden al bimestre 6 de 2012.

Según certificado de existencia y representación y RUT, se probó que la contribuyente desarrolla la actividad económica identificada con el código 144 «*cría de ganado porcino*», que adelanta en una de sus granjas ubicada en el municipio de Palmira, con la infraestructura necesaria, verificándose la existencia de producción de porcinos.

Se observan los certificados de propiedad y movilización de la Secretaría de Gobierno del Departamento del Valle del Cauca, donde registran el número de porcinos transportados que eran de propiedad de la parte demandante, y se trasladaron de la granja (Palmira) a los mataderos en Pasto e Ipiales, con la identificación del vehículo y la cantidad de animales, con fechas de noviembre y diciembre del 2012.

Por ser productora y comercializadora de carne en canal, la actora tenía derecho a llevar los impuestos descontables que originaron el saldo a favor registrado en su declaración pues, aunque el ganado se transporta vivo a los frigoríficos para sacrificio, el proceso de producción y venta realizado por la actora, así como la facturación, son efectuados por venta de carne en canal, y su distribución se ejecuta desde las plantas de sacrificio, por lo cual la DIAN limitó el beneficio fiscal sin fundamento probatorio.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandada** solicitó revocar la sentencia apelada y, en su lugar, declarar la legalidad de la liquidación oficial de revisión¹⁴.

¹⁰ Fls. 277 a 281 c.p.

¹¹ Testimoniales (declaración de Carlos Ignacio Aguilar Perdomo) y documentales (hoja de vida, contrato de trabajo y/o de prestación de servicios profesionales y manual de funciones de Carlos Ignacio Aguilar Perdomo), pruebas incorporadas en la audiencia celebrada el 2 de julio de 2019, en la cual se dio traslado para alegar de conclusión. Fls. 338-339 c.p.

¹² Índice 27 en Samai.

¹³ CP. Stella Jeannette Carvajal Basto.

¹⁴ Índice 31 en Samai.



El fallo apelado incurrió en una inadecuada valoración de las pruebas, en cuanto la discusión no se centró en la calidad de productora de bienes exentos de la actora, sino en las operaciones comerciales realizadas en el bimestre con tres de sus clientes (*Jaime Cabrera, Marco Fidel Bravo y María Eugenia Núñez*), lo que llevó a la DIAN a reclasificarlas como excluidas de IVA.

El Tribunal no valoró las declaraciones juramentadas de *Jaime Cabrera y Marco Fidel Bravo*, ni los soportes documentales aportados por el primero de ellos, elementos que demuestran que compraron animales en pie, y que asumieron y pagaron los servicios de transporte y sacrificio de estos. De la conversación telefónica con *María Eugenia Núñez* se constató que no se dedica a la venta de carnes, y en el RUT solo tiene inscrita la responsabilidad «05 responsable del impuesto de renta y complementarios, régimen ordinario», sin que figuren establecimientos de comercio registrados. Además, en certificación del matadero municipal de Ipiales consta que no era usuaria de la planta.

La sociedad no demostró la realización de la actividad de venta de carne en canal pues, de las referidas pruebas no valoradas por el fallador de primera instancia, se concluye que la actora vendió animales vivos a sus clientes, con lo cual los ingresos declarados son excluidos de IVA conforme al artículo 424 del ET, sin derecho a devolución.

Se debe revocar la condena en costas impuesta por el *a quo*, por cuanto el acto acusado se expidió conforme a los preceptos legales aplicables, y con el sustento probatorio correspondiente, sin que se desvirtuara su presunción de legalidad; además, no existen elementos de prueba que demuestren o justifiquen las erogaciones por concepto de costas (*agencias en derecho y gastos del proceso*).

TRÁMITE EN SEGUNDA INSTANCIA

Por auto del 21 de febrero de 2023 se admitió el recurso de apelación y se concedió el término establecido en el artículo 247 [4 a 6] del CPACA para que los sujetos procesales se pronunciaran en relación con el mismo¹⁵, sin manifestación alguna.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se decide sobre la legalidad de la liquidación oficial de revisión que modificó la declaración de IVA del bimestre 6 de 2012, presentada por GRANJAS PARAÍSO SAS.

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la demandada, se debe establecer si el *a quo* incurrió en indebida valoración de los medios de prueba relacionados con tres operaciones comerciales celebradas por la actora -*los cuales la llevaron a reclasificar los ingresos asociados a las mismas como excluidos de IVA con el consecuente rechazo de los impuestos descontables-*, y si era procedente la condena en costas impuesta a la DIAN.

Como lo pone de presente la apelante única, en el *sub examine* no es objeto de discusión la calidad de productora de bienes exentos de la demandante pues, como se estableció en otros procesos adelantados¹⁶, la sociedad ostenta dicha calidad. Lo que

¹⁵ Índice 5 en Samai.

¹⁶ Sentencias del 24 de septiembre de 2020, Exp. 22974, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto, reiterada en las providencias del 4



cuestiona la DIAN es que el Tribunal no valorara las declaraciones rendidas por *Jaime Cabrera*, *Marco Fidel Bravo* y *María Eugenia Núñez*, y los soportes documentales entregados por el primero, elementos que, a su juicio, permitían concluir que la venta consistió en animales vivos conforme al artículo 424 del ET¹⁷, sin derecho a devolución.

Para resolver este cuestionamiento, se reiterará, en lo pertinente, el criterio expuesto en la sentencia del 25 de mayo de 2023¹⁸, la cual concluyó que los elementos probatorios indicados por la Administración no son suficientes para desvirtuar que, en las operaciones discutidas, la actora vendió carne de cerdo en canal.

Lo primero se advierte es que, en la sentencia de primera instancia, el Tribunal valoró varias pruebas¹⁹ que lo llevaron a concluir que la demandante demostró la realización de la actividad de venta de carne en canal. Entre dicho material probatorio está la declaración juramentada de *Marco Fidel Bravo*, en la que aludió a la forma como se llevan a cabo las transacciones comerciales con la actora, con lo cual carece de sustento la afirmación de la DIAN de no haber sido valorada en primera instancia.

Ahora bien, aunque en el recuento probatorio del Tribunal no se aludió a la declaración de *Jaime Cabrera*, de la revisión a la misma se advierte que si bien en algunas respuestas a las preguntas formuladas sostuvo que compraba animales en pie, también indicó que su oficio es ser «*comerciante de carne*», que vende principalmente a las famas, entre ellas, a la de su hijo, lo que implica que, para ejercer esta actividad, se debió llevar a cabo de manera previa el proceso de transporte y sacrificio, que es la labor desarrollada por la actora, sin que el hecho de aseverar que asumió los costos por los servicios de transporte y sacrificio desnaturalice la actividad de la demandante, que está soportada en diferentes documentos. Es una práctica comercial que en el precio del bien se incluyan todos los componentes que hacen posible su comercialización.

Además, como se indicó en la sentencia que ahora se reitera, la conclusión de que la actora era la propietaria de los cerdos y quien asumía su sacrificio, no cambia por el hecho de que, en algunos testimonios a los que se refirió la demandada en el recurso de apelación, se haya señalado que la demandante no era quien transportaba los animales hacia el frigorífico. Lo anterior porque, como lo señaló esta Judicatura, tales pruebas «*resultan impertinentes para desvirtuar la realidad de las operaciones que adelantó concernientes al sacrificio de sus animales, en la medida en que el inciso 2.º del artículo 440 del ET no se refiere a su movilización a efectos de adquirir la calidad de productora de carne, ni constituye la actividad de sacrificio de porcinos*»²⁰.

Y lo evidenciado frente a *María Eugenia Sánchez* en el sentido de que no se dedica a la venta de carnes y a que en su RUT no tenga registrada esta actividad ni un

de agosto de 2022, Exp.26030, CP. Milton Chaves García, y del 25 de agosto de 2022, Exp. 25750, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez, actor: Granjas Paraíso SAS.

¹⁷ Vigente para la época de los hechos.

¹⁸ Exp. 27029, CP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

¹⁹ Entre otras, el certificado de existencia y representación legal; RUT; relación de facturas por la adquisición del servicio de degüello durante noviembre y diciembre de 2012, de 1910 animales, con los proveedores Frigorífico Jongovito SA, Carnes y Derivados de Occidente Ltda. y Matadero Municipal de Ipiales, por \$860.329.000; certificación emitida por la gerente general de la empresa Carnes y Derivados de Occidente SA, en la que hizo constar que prestó los servicios de sacrificio de ganado porcino a la actora durante los meses de noviembre y diciembre de 2012; *declaración juramentada de Marco Bravo Benavides*, certificado de propiedad y movilización expedido por la Secretaría de Gobierno Departamental del Valle del Cauca, en el que se lee que la movilización del ganado en pie, se hace por cuenta y a nombre de la actora y es entregado al Frigorífico Jongovito SA para su sacrificio; facturas de ventas en las que consta que el producto negociado es carne de cerdo en canal; ordenes de entrega de cerdos junto con los correspondientes certificados de propiedad y movilización a favor de la sociedad, en donde se establece que se movilizan porcinos de la granja (Palмира) al matadero (Ipiales); y el testimonio de Carlos Ignacio Aguilar Perdomo, Director Técnico y Administrativo de Granjas Paraíso SAS.

²⁰ Sentencia del 25 de agosto de 2022, Exp. 25750, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez.



establecimiento de comercio, no son elementos determinantes para cuestionar la actividad desarrollada por la actora, quien se limita a vender su producto procesado, con lo cual escapa a su responsabilidad verificar si su cliente cumple o no los requisitos para desarrollar la actividad mencionada.

Así las cosas, para la Sala los testimonios señalados por la DIAN, que fueron debidamente valorados, no desvirtúan que, en las tres operaciones comerciales cuestionadas en el acto liquidatorio, la actora no haya vendido carne de cerdo en canal. En esa medida, no era procedente, como lo estimó el Tribunal, la reclasificación de ingresos exentos a excluidos, y el rechazo de los impuestos descontables, con lo cual no prospera este cargo de apelación.

De otro lado, la apelante manifestó su inconformidad respecto de la condena en costas impuesta por el *a-quo*, pues a su juicio no se causaron en el proceso.

De conformidad con lo dispuesto en los artículos 188 del CPACA y 365 del CGP, para que proceda la condena en costas y agencias en derecho deben estar probadas en el expediente, situación que no se advierte en el presente caso. Por lo anterior, se revocará la condena en costas impuesta por el *a quo* y, por las mismas razones, la Sala se abstendrá de condenar en costas en la presente instancia.

Conforme a lo anterior, se modificará el ordinal tercero de la sentencia apelada y, en lo demás, se confirmará.

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

1.- REVOCAR el ordinal tercero de la parte resolutive de la sentencia del 30 de septiembre de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, Sala Segunda de Decisión Oral.

2.- CONFIRMAR en lo demás la sentencia apelada.

3.- Sin condena en costas en esta instancia.

Notifíquese y comuníquese. Devuélvase al Tribunal de origen. Cúmplase. La presente providencia se aprobó en la sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)

WILSON RAMOS GIRÓN