

IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS – Hechos sobre los que recae / BIENES EXCLUIDOS DEL IMPUESTO SOBRE LA VENTAS – Su enunciación es taxativa. Bienestarina bien excluido / BIENESTARINA – Único producto exento del impuesto sobre las ventas

De acuerdo con el artículo 420 del Estatuto Tributario, tratándose de la enajenación de bienes corporales muebles, estos se entienden gravados, salvo que la ley de manera expresa haya dispuesto su exclusión. En ese sentido, el artículo 424 ibídem, conforme con la modificación del artículo 30 de la Ley 788 de 2002, vigente para el período en discusión, hace una relación taxativa de los bienes excluidos del impuesto sobre las ventas, utilizando para ese fin la nomenclatura arancelaria común del sistema armonizado de designación y clasificación arancelaria de mercancías, en la que se incluyó el producto denominado Bienestarina, que el legislador ubicó en la partida 19.01. Conforme se observa en los antecedentes legislativos que dieron origen a la Ley 788 de 2002, esta exclusión resultó de la propuesta inicial, de no gravar, de la partida 19.01, las preparaciones alimenticias de harina, almidón y fécula. Los debates en la Cámara de Representantes y en el Senado dieron como resultado que estas preparaciones quedaran gravadas con una tarifa del 7% y que únicamente estuviera excluido del impuesto sobre las ventas el producto denominado Bienestarina. Así las cosas, no cabe realizar una interpretación en cuanto a las partidas o subpartidas arancelarias del arancel de aduanas, puesto que no se excluyó una nomenclatura arancelaria o la composición o materia de un producto sino un bien específico. En ese sentido, cuando la norma excluye del impuesto al bien ubicado en la partida 19.01 Bienestarina, debe entenderse que solo éste producto goza del beneficio tributario, dado que, en este caso, se menciona la nomenclatura arancelaria únicamente como referente para identificar la posición en la que se clasificaría en el arancel de aduanas.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 420 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 424

BENEFICIOS TRIBUTARIOS – Son restrictivos / PARTIDA ARANCELARIA 19.01 – Sólo está excluida la bienestarina / PUROCAMPO – Está gravada con el impuesto sobre las ventas / EXENCIONES – Las puede crear el legislador sin que se vulnere el principio de igualdad / BIENESTARINA – Producto excluido del impuesto sobre las ventas – Fundamento legal de la exención

Es importante precisar que en materia de beneficios tributarios, la interpretación de la ley es restrictiva, lo cual impide extender el beneficio a la totalidad de los bienes que conforman la partida 19.01, puesto que en virtud del principio de legalidad, la exclusión se concreta a lo expresamente señalado en la ley. Por tanto, independientemente de que el producto Purocampo se ubique en la partida arancelaria 19.01, no está excluido del impuesto sobre las ventas, pues como se observó, el único bien que goza de este beneficio tributario, en lo que se refiere a la partida arancelaria 19.01, es la Bienestarina. La jurisprudencia de la Corte Constitucional ha admitido que el legislador puede conceder las exenciones que estime convenientes, siempre que no se desconozcan derechos fundamentales, su finalidad no se encuentre prohibida por la Constitución y sin que pueda inferirse que la sola diferencia de trato que ella contemple la haga inconstitucional. Por lo tanto, cuando existen razones que justifiquen un trato diferente, sobre la base de un criterio objetivo y razonable, debe respetarse el margen de configuración del legislador. La Bienestarina es un complemento alimenticio producido por el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar, entregado a la población vulnerable del país a través de los programas del Instituto, distribuido en forma gratuita y prohibida su

venta y comercialización. Se produce para apoyar nutricionalmente a los niños, niñas y adolescentes, mujeres gestantes, madres en lactancia, a las familias y a los adultos mayores pertenecientes a los niveles 1 y 2 del Sisben, en condiciones de riesgo o vulneración. En el caso concreto no puede sostenerse que el legislador contravino dichos preceptos constitucionales cuando establece el beneficio respecto a “la bienestarina”, por cuanto dada la especial destinación de este producto, sí existen razones que justifiquen un trato diferente, sobre la base de un criterio objetivo y razonable.

SANCION POR INEXACTITUD – Hechos sancionables / DIFERENCIA DE CRITERIOS – Exonera la aplicación de la sanción por inexactitud / FALTA DE PRUEBA DE LOS PASIVOS – Hace procedente la sanción por inexactitud

La sanción prevista en el artículo 647 del Estatuto Tributario se impone cuando se omiten ingresos, se incluyen costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos inexistentes, que ocasionen un menor impuesto a pagar o un mayor saldo a favor. Conforme a la misma disposición, no hay lugar a imponer sanción por inexactitud cuando el menor valor a pagar que resulte en las declaraciones tributarias se derive de errores de apreciación o de diferencias de criterio entre las oficinas de impuestos y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos. La diferencia de criterios que exonera la aplicación de la sanción, refiere a todas aquellas discrepancias que surgen entre la autoridad tributaria y los contribuyentes y/o responsables, respecto de la interpretación de las normas que regulan la determinación de las obligaciones fiscales en cada caso concreto, y con base en la cual se elaboran las declaraciones o los informes afectados por cualquiera de los hechos que constituyen la inexactitud sancionable, siempre que los hechos y cifras declarados o informados sean veraces y completos. En el presente caso, la discusión existente se centra en el tratamiento que le dio el contribuyente a los impuestos originados en los pagos de medicina prepagada, cheques Sodexho, asesoría legal y planes de mejoramiento del entorno laboral. Y puesto que no se verifica que haya una diferencia entre la interpretación efectuada por el contribuyente y la administración de las normas que regulan los impuestos descontables, sino que su improcedencia deriva de un tema probatorio, no se consideran material u objetivamente acreditados los presuntos errores de apreciación o diferencias de criterio, que necesariamente exigen la confrontación o cotejo de, al menos, dos elementos disímiles o dispares, a saber, los que prueba y hace valer la Administración y los que esgrime (pero no prueba, en el caso) la parte contraria. Además, en el presente caso el contribuyente no demostró que la determinación de los impuestos como descontables se hubiere derivado de una interpretación respecto de los artículos 107 y 488 del Estatuto Tributario que lo haya convencido de que su actuación estaba amparada legalmente. En tal sentido, la Sala ha precisado que dicha diferencia no puede predicarse de divergencias basadas en argumentos carentes de fundamentos objetivos y razonables. Para la Sala, es claro que no se presentó diferencia de criterios en relación con la interpretación del derecho aplicable, porque como lo indicó el Tribunal los cargos se despacharon desfavorablemente por la falta de prueba de los requisitos establecidos en la ley para la procedencia del impuesto descontable.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 647 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 107 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 488

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: WILLIAM GIRALDO GIRALDO

Bogotá, D. C., veintidós (22) de marzo de dos mil doce (2012)

Radicación número: 25000-23-27-000-2007-00220-01(18048)

Actor: PRODUCTOS NATURALES DE LA SABANA S.A.- ALQUERIA

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

Se deciden los recursos de apelación interpuestos por las partes demandante y demandada contra la sentencia del 8 de octubre de 2009, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "B", que declaró la nulidad parcial de los actos acusados. La sentencia dispuso:

"Primero: Declárase la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642006000116 del 18 de septiembre de 2006 y de la Resolución No. 310662007000021 de 27 de junio de 2007, proferidas por la División de Liquidación y Jurídica de la Administración Especial de Aduanas de Bogotá, respectivamente.

*Segundo: En consecuencia y como restablecimiento del derecho, declárase que la liquidación del impuesto sobre las ventas a cargo de la sociedad Productos Naturales de la Sabana Alquería S.A. correspondiente al tercer bimestre del año gravable 2005 es la inserta en la parte motiva de esta providencia.
(...)"*

I) ANTECEDENTES

El 13 de julio de 2005 la sociedad Productos Naturales de la Sabana S.A. ALQUERÍA presentó la declaración del impuesto sobre las ventas correspondiente al 3º bimestre del año gravable 2005, en la que se registró como ingresos por operaciones excluidas la suma de \$2.629.075.000 y un saldo a favor de \$837.656.000.

Mediante Requerimiento Especial No. 310632006000028 del 16 de marzo de 2006 la Administración le propuso al contribuyente la modificación de la mencionada liquidación privada.

El 18 de septiembre de 2006 la Administración expidió la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642006000116 por medio de la cual modificó la declaración privada del impuesto sobre las ventas correspondiente al 3º bimestre del año gravable 2005, en el sentido de determinar un mayor impuesto a cargo e imponer sanción por inexactitud.

Contra el anterior acto administrativo, la sociedad interpuso recurso de reconsideración el cual fue resuelto con la Resolución No. 310662007000021 del 27 de junio de 2007, confirmando el acto recurrido.

II) DEMANDA

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, la sociedad Productos Naturales de la Sabana S.A., solicitó que:

“Que se declare la nulidad de los siguientes actos administrativos:

1. Resolución No. 310662007000021 del 27 de junio de 2007, expedida por la DIAN Administración Especial de los Grandes Contribuyentes de Bogotá.

2. Liquidación Oficial de Revisión No. 310642006000116 de fecha dieciocho (18) de septiembre de 2006, expedida por la DIAN Administración Especial de los Grandes Contribuyentes de Bogotá.

Mediante la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642006000116, la DIAN modificó la declaración de IVA presentada por ALQUERÍA por el período 3º del año 2005, y con la Resolución No. 310662007000021, resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la liquidación oficial de revisión, quedando así agotada la vía gubernativa.

Restablecimiento del derecho:

Para el restablecimiento del derecho, de la manera más respetuosa solicito al Honorable Tribunal lo siguiente:

1. Que se declare la firmeza de la declaración de IVA del período 3º del año 2005, presentada por ALQUERÍA el 13 de julio de 2005.

2. Que se declare que ALQUERIA no está obligada al pago de sanción por inexactitud.

3. Ordenar a la DIAN la devolución de la suma de setecientos cincuenta y cuatro millones quinientos diez mil pesos (\$754.510.000), correspondiente al saldo a favor liquidado por ALQUERIA en el bimestre 3º de 2005.

4. Ordenar a la DIAN el pago a favor de ALQUERIA de los intereses corrientes y/o moratorios calculados desde la fecha del requerimiento especial hasta la fecha de ejecutoria del fallo proferido por el Honorable Tribunal y/o pago efectivo efectuado por la DIAN. Para el efecto calculamos la suma de cuatrocientos cuarenta y dos millones quinientos cincuenta y cinco mil pesos (\$442.555.000), correspondiente a los intereses generados por el saldo a favor que la DIAN no le ha devuelto al contribuyente, desde la fecha de solicitud de la devolución hasta la fecha de presentación de la demanda.

5. Ordenar a la DIAN el pago a favor del contribuyente, de los intereses que ALQUERÍA tuvo que pagar como consecuencia del rechazo de la devolución del saldo a favor a que tenía derecho, que para el efecto calculamos en la suma de ciento ochenta y cinco millones de pesos (\$185.000.000), aplicando la tasa a la que el sector le presta a ALQUERIA, determinada como DTF + 3,5 puntos”.

Respecto de las normas violadas y el concepto de la violación, dijo:

Los actos administrativos demandados son nulos por violar las normas en las que debían fundarse, y desconocer el derecho aplicable (artículo 424 del Estatuto Tributario, el Decreto 4341 de 2004 y la Circular 024 de 2005)

Prevalencia de la clasificación del producto emitida por el INVIMA frente a la clasificación arancelaria establecida por la Subdirección Técnica de Arancel de la DIAN

Manifestó que la DIAN desconoce la clasificación y calificación técnica efectuada por el INVIMA sobre el producto denominado Purocampo, el cual corresponde a la partida 19.01 por tratarse de una preparación alimenticia a base de leche, y no a la 04.04 que se refiere a un producto constituido por los elementos naturales de la leche.

Afirmó que los actos acusados, además de vulnerar la normatividad vigente, contrarían la Circular DIAN 24 de 2005, en la cual se indica que las calificaciones realizadas por el INVIMA deben tener prelación y no pueden ser desconocidas por la DIAN en lo de su competencia.

El producto PUROCAMPO corresponde a una preparación alimenticia a base de leche enmarcada en la partida arancelaria 19.01

Según la certificación de componentes y productos físico químicos expedida por el INVIMA el 18 de septiembre de 2006, el producto PUROCAMPO es una preparación alimenticia a base de agua y productos lácteos como leche, sólidos lácteos y crema de leche. Por lo tanto, corresponde a la partida arancelaria 19.01 y es un bien excluido del IVA de conformidad con lo dispuesto en el artículo 424 del Estatuto Tributario.

Los actos administrativos acusados son violatorios del principio de igualdad, equidad tributaria y espíritu de justicia (artículos 2, 11, 13, 95-9 y 363 de la Constitución Política y 683 del Estatuto Tributario).

Los actos demandados no se ciñeron a la ratio decidendi de la sentencia C-776 de 2003, que establece que las autoridades legislativas como administrativas deben velar porque se respeten los principios del sistema tributario.

Que si bien la DIAN no es la entidad encargada de establecer los productos gravados con IVA, también lo es que en ejercicio de sus legítimas competencias no puede separarse de los principios rectores del sistema tributario ni del espíritu de justicia, con el único fin de imponer sus interpretaciones sobre las razones de los contribuyentes.

Señaló que la Bienestarina es una marca propia del Estado Colombiano registrada por el ICBF, y consiste en una mezcla vegetal en forma de harina, adicionada con leche en polvo descremada, enriquecida con vitaminas y minerales.

Alegó que la exclusión de IVA no debe ser aplicada específicamente a una marca, dado que ello vulneraría el derecho a la igualdad y el principio de equidad tributaria, e iría en desmedro de las demás preparaciones alimenticias que pertenecen a otras marcas.

Consideró que la DIAN pretende gravar con IVA un bien de la canasta básica familiar, que se consume masivamente en los sectores de los estratos 1, 2 y 3, lo que vulnera el derecho al mínimo vital de la población más vulnerable.

Los actos administrativos demandados vulneran los artículos 485, 488 y 489 del Estatuto Tributario.

Señaló que la sociedad tiene derecho a deducir de su renta bruta el valor pagado por los servicios de medicina prepagada, asesoría legal permanente, cheques de Sodexho y por planes de mejoramiento del entorno laboral, en proporción a su participación en la producción de bienes gravados y exentos de IVA.

Indicó que estos pagos son necesarios y tienen relación de causalidad con la producción de los bienes gravados y exentos de la empresa, y agregó que la Administración no allegó prueba alguna que desvirtuara el cumplimiento de estos requisitos.

Precisó que las erogaciones por concepto del servicio de asesoría jurídica obedecen a la necesidad de contratar, en la modalidad de outsourcing, los servicios de profesionales de abogados, en razón a que la empresa no cuenta con un departamento jurídico interno que se encargue de la revisión de los contratos, la atención de requerimientos de las autoridades públicas y privadas, de los trámites notariales, la defensa de los intereses de la compañía y el cobro jurídico de las acreencias.

Consideró que la Administración no puede desconocer el carácter de descontable del IVA por la adquisición de servicios a través de la modalidad de outsourcing, toda vez que la ley no exige que para la producción de su renta los servicios deban ser adquiridos bajo contrato laboral.

Reconocimiento de los intereses originados por acudir al sistema financiero para cubrir el déficit de caja generado por la suspensión de las devoluciones de IVA a las que tenía derecho la sociedad

Afirmó que, en un comienzo, la Administración cerró los procesos de fiscalización al verificar que el producto estaba siendo tratado como excluido y no como exento y, posteriormente, interpretó que el producto se encontraba gravado con IVA.

Manifestó que los cambios de interpretación de la DIAN en cuanto al tratamiento de IVA del producto Purocampo afectaron de manera grave la situación financiera de la compañía, al impedirle obtener las devoluciones del IVA que por derecho tenía sobre las operaciones realizadas con bienes exentos.

Este déficit de flujo de caja conllevó a que la compañía tuviera que adquirir créditos en el sistema financiero, lo que ocasionó el pago de intereses corrientes, los cuales deben ser resarcidos por la DIAN.

Violación del artículo 863 del Estatuto Tributario. Reconocimiento de intereses corrientes.

Alegó que la devolución del saldo a favor liquidado por el contribuyente en el impuesto sobre las ventas del 3er período del año 2005 fue rechazado por la DIAN bajo el argumento de que la declaración privada fue modificada por los actos administrativos que ahora se demandan, los cuales imponen una sanción por

inexactitud e impiden la devolución del IVA que por derecho tiene la sociedad por elaborar productos exentos del impuesto.

Que por las anteriores razones, se debe ordenar a la DIAN la devolución del saldo a favor liquidado por el contribuyente, con el reconocimiento de los correspondientes intereses corrientes o moratorios, tal y como lo establece el artículo 863 del Estatuto Tributario.

Los actos administrativos vulneran el artículo 647 del Estatuto Tributario.

Manifestó que los hechos y cifras informados en la declaración del impuesto sobre las ventas del 3er bimestre del año 2005, son ciertos y completos, situación que no ha sido objeto de reparo por parte de la DIAN.

Que no procede la imposición de sanción por inexactitud, en la medida que la discusión entre la partes obedece a una diferencia de criterios, en la cual la sociedad se ha basado en las calificaciones certificadas por el INVIMA, máxima autoridad en materia de alimentos en Colombia, mientras que la DIAN lo ha hecho con base en las opiniones de la División de Arancel.

III) CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La parte demandada se opuso a las pretensiones de la actora, con los siguientes argumentos:

Manifestó que la Subdirección Técnica Aduanera de la DIAN, de acuerdo con lo previsto en el Decreto 1265 de 1999 y la Resolución 5632 de 1999, es la encargada legalmente para conceptuar en materia de clasificación arancelaria y efectuar las recomendaciones correspondientes.

Indicó que en ejercicio de dichas facultades y con fundamento en las notas interpretativas 1 y 6 del Arancel de Aduanas, clasificó el producto en la partida 04.04.90.00.00, previa valoración química del mismo y de sus características.

Que teniendo en cuenta que la clasificación arancelaria del producto denominado Purocampo definida por la Subdirección Técnica Aduanera no ha sido modificada o revocada por la autoridad competente, goza de presunción de legalidad y sigue vigente.

Explicó que si bien el Consejo de Estado y la Circular 24 de 2005 de la DIAN, han señalado que el INVIMA es la entidad encargada de la calificación de los medicamentos y alimentos, la DIAN es la autoridad competente en materia de clasificación arancelaria de los bienes.

Que en el presente caso no existe contradicción entre la calificación de la naturaleza del producto Purocampo efectuada por el INVIMA y la realizada por la DIAN, por cuanto en ambas se identificó como una preparación alimenticia ultrapasteurizada, independientemente que en una se haya descrito que tenía componentes que no eran naturales de leche y en la otra que se haya citado en su composición los componentes naturales de la leche.

Indicó que el capítulo 19 del Arancel de Aduanas corresponde a las preparaciones a base de cereales, harina, almidón, fécula o leche y productos de pastelería, y de todos los productos expresados bajo la subpartida de 19.01, únicamente dos de

ellos no causan el impuesto sobre las ventas, a saber: 1) Bienestarina y 2) preparaciones a base de leche elaboradas de manera artesanal.

Teniendo en cuenta que la Bienestarina es un preparación patentada exclusivamente por el ICBF, no se puede aceptar que el producto Purocampo se asimile a éste dado que su composición química y naturaleza es distinta.

Que tampoco se puede considerar que el producto sea una preparación a base de leche elaborada de manera artesanal, por cuanto si bien cumple con la condición inicial "a base de leche", carece en cambio de la segunda, que exige que sea preparada de manera artesanal y no mediante la utilización industrial como lo exige el proceso de ultra pasteurización propia del producto Purocampo.

Señaló que no existe contradicción con la sentencia C-776 de 2003 proferida por la Corte Constitucional y el actuar de la DIAN, ni es de recibo el argumento del demandante según el cual el cobro del IVA sobre este producto vulnera el mínimo vital, dado que la imposición de dicho gravamen se hace en virtud del principio de legalidad y de equidad y es el legislador el que detenta la potestad impositiva, correspondiendo a la Administración dar cumplimiento a la ley.

En cuanto al reconocimiento de los impuestos descontables, señaló que las expensas en que se originaron no tienen relación de causalidad con los ingresos ni con las operaciones gravadas y exentas de IVA.

Indicó que no le corresponde a la Administración, sino al contribuyente, demostrar la existencia de los impuestos descontables, para lo cual puede utilizar los medios probatorios autorizados por la ley.

Manifestó que la imputación proporcional de los impuestos descontables de que trata el artículo 490 del Estatuto Tributario es aplicable en la medida en que tales impuestos estén plenamente demostrados y que no sea posible establecer su imputación directa a las operaciones gravadas, exentas o excluidas.

En relación con el reconocimiento de intereses, señaló que las actuaciones de la Administración únicamente tienen por objeto la aplicación de las normas vigentes. Por tanto, no puede verse avocada al pago de unos intereses que no le corresponden.

Respecto de la sanción por inexactitud, indicó que su imposición es procedente toda vez que el contribuyente registró datos equivocados e incompletos en el renglón de operaciones gravadas.

Que, a su vez, no se presenta una diferencia de criterios por cuanto el contribuyente con su actuación desconoció el derecho aplicable, el cual indica que solo son excluidos los bienes expresamente señalados en la ley. Además, como se observó no existe contradicción entre la clasificación arancelaria que efectuó la Subdirección Técnica Aduanera de la DIAN con lo señalado por el INVIMA.

IV) LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "B", mediante providencia del 8 de octubre de 2009, declaró la nulidad parcial de los actos acusados, con fundamento en las siguientes consideraciones:

Transcribió apartes de la sentencia de fecha 30 de septiembre de 2009, proferida por la misma Corporación, M.P. Dra. Beatriz Martínez Quintero, en la cual se indicó que de acuerdo con las descripciones del producto efectuadas por el INVIMA y por la DIAN éste puede ser clasificado tanto en la partida 04.04 (los demás lactosuero) como en la partida 19.01 (preparaciones alimenticias de productos de las partidas 04.01. a 04.04). Igualmente, dijo que cuando el artículo 424 del Estatuto Tributario incluye la partida arancelaria 19.01 menciona solamente la Bienestarina, por lo que sólo excluyó del gravamen a este producto, y no a todos los que hagan parte de la misma partida arancelaria.

Con fundamento en lo anterior, concluyó que el producto Purocampo puede clasificarse en la partida 19.01 pero no goza de ningún tratamiento preferencial, y por ende, si está gravado con la tarifa general de IVA del 16%.

En cuanto a la deducción de los impuestos descontables, indicó que no se encuentra demostrado que las expensas relacionadas por el accionante estén destinadas directamente a las operaciones gravadas o exentas que desarrolla la sociedad.

Consideró que en el presente caso existen errores de apreciación o diferencias de criterio entre la Administración y la sociedad, relacionados con los artículos 107 y 488 del Estatuto Tributario, que llevaron al contribuyente a concluir que era posible llevar como impuesto descontable el IVA pagado en las operaciones llevadas a cabo en ese bimestre, por considerar que cumplían con el nexo causal que consagran dichos cánones como requisito para su procedencia. Por tanto, levantó parcialmente la sanción por inexactitud.

V) LOS RECURSOS DE APELACIÓN

Las partes demandante y demandada impugnaron la sentencia de primera instancia, con fundamento en lo siguiente:

Parte demandante

Alegó que la Administración ha reconocido mediante Resolución No.7552 del 4 de agosto de 2010, que el producto Purocampo debía clasificarse en la partida arancelaria 1901.

Observó que el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, mediante las sentencias proferidas en los expedientes 2008-245, 2008-240, 2008-244, y 2008-237, analizó casos análogos al presente, y concluyó, que la voluntad del legislador era la de excluir del IVA a los productos de la canasta familiar, y en la medida que Purocampo es un producto de consumo básico que forma parte de la canasta familiar, no se encuentra gravado con el impuesto.

Manifestó que la decisión del *a quo* no tiene fundamento jurídico, porque una vez que se concluye que un producto puede clasificarse en la partida arancelaria 19.01, se debe reconocer, como consecuencia jurídica, que ese producto está excluido del IVA por mandato del artículo 424 del Estatuto Tributario.

Señaló que la exclusión de IVA no puede ser aplicada a una determinada marca, puesto que ello desconocería el derecho a la igualdad y el principio de equidad tributaria de cualquier otra sociedad que realice una preparación alimenticia que se encuentre en la misma posición arancelaria.

Indicó que el producto Purocampo es un alimento que se consume masivamente en sectores estratificados 1, 2 y 3, y por ende, la actuación de la DIAN no puede afectar a esta población vulnerable con una carga tributaria excesiva.

Alegó que el acto administrativo que suspende la devolución del saldo a favor determinado en la declaración del 3º bimestre del año 2005, conlleva a que la Administración deba reconocer los intereses tributarios de acuerdo con los artículos 863, 864 y 635 del Estatuto Tributario.

Que, además, se debe reconocer los intereses que tuvo que pagar la sociedad como consecuencia del rechazo de la devolución del saldo a favor a que tenía derecho.

Parte demandada

Consideró que, contrario a lo señalado por el Tribunal, en el presente caso se configura la sanción por inexactitud de conformidad con lo establecido en el artículo 647 del Estatuto Tributario, teniendo en cuenta que la sociedad declaró como ingresos por operaciones excluidas valores que estaban gravados con el impuesto sobre las ventas y trató como descontables valores que no tienen esa calidad, conducta que se encuentra tipificada como inexacta, como quiera que de este proceder se derivó un mayor saldo a favor.

Concluyó que no hubo diferencias de criterios, toda vez que las normas que regulan la materia son claras y no dan lugar a interpretaciones diferentes. Por tanto, lo que se ha presentado es el desconocimiento del derecho aplicable en cuanto al cumplimiento de los requisitos que dan derecho a solicitar los impuestos descontables.

VI) ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandante en esta etapa procesal no presentó escrito de alegatos.

La demandada en esta etapa procesal reiteró los argumentos presentados en la contestación de la demanda y en el recurso de apelación interpuesto.

El **Ministerio Público** rindió concepto en los siguientes términos:

Señaló que las exclusiones son de carácter taxativo, y en la ley no se encuentra señalado con ese atributo el producto Purocampo, o la definición del mismo. El artículo 424 del Estatuto Tributario sólo señala como producto excluido clasificable en la nomenclatura arancelaria 19.01 al producto denominado Bienestarina.

Que si el artículo 424 ibídem es preciso al indicar que se excluyen los bienes que se enuncian relacionados con la nomenclatura arancelaria vigente, lo cual significa que no se está excluyendo a toda la partida arancelaria sino únicamente a los bienes expresamente enumerados.

Respecto a los gastos por servicios profesionales, medicina prepagada, bonos y asesoría legal externa, señaló que el contribuyente no demostró que dichas erogaciones se destinaron a la producción de los bienes relacionados con el objeto social de la sociedad. Además, que no son erogaciones necesarias para la producción de alimentos lácteos, ni tienen relación de causalidad con el ingreso originado en la venta del producto.

Indicó que las interpretaciones que hizo la sociedad no pueden considerarse diferencia de criterios sobre el derecho aplicable, porque en este caso la solicitud de deducciones no tiene un fundamento objetivo y razonable.

VII) CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se decide el recurso de apelación interpuesto por las partes contra la sentencia del 8 de octubre de 2009, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "B", que declaró la nulidad parcial de los actos demandados.

En el presente caso debe establecerse si el producto Purocampo está gravado o excluido del IVA, ya que según el demandante la partida arancelaria 19.01, en la que clasifica el producto, está excluida del gravamen, y por el contrario, para la Administración según el artículo 424 del Estatuto Tributario, el único bien que está excluido en dicha partida es la Bienestarina.

Además, corresponde establecer la procedencia de la sanción por inexactitud, la cual fue levantada parcialmente por el *a quo* por considerar que se presenta una diferencia de criterios en cuanto a la interpretación de las normas que establecen los impuestos descontables.

1. Exclusión del Impuesto sobre la ventas

Para resolver el asunto, es necesario tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 420 y 424 del Estatuto Tributario:

“ARTICULO 420. HECHOS SOBRE LOS QUE RECAE EL IMPUESTO. El impuesto a las ventas se aplicará sobre:

*a. Las ventas de bienes corporales muebles **que no hayan sido excluidas expresamente.***

(...)

ARTICULO 424. BIENES QUE NO CAUSAN EL IMPUESTO. *Artículo modificado por el artículo 30 de la Ley 788 de 2002. Los siguientes bienes se hallan excluidos del impuesto y por consiguiente su venta o importación no causa el impuesto a las ventas. Para tal efecto se utiliza la nomenclatura arancelaria Nandina vigente:*

(...)

19.01 Bienestarina.

(...)"

De acuerdo con el artículo 420 del Estatuto Tributario, tratándose de la enajenación de bienes corporales muebles, estos se entienden gravados, salvo que la ley de manera expresa haya dispuesto su exclusión.

En ese sentido, el artículo 424 *ibídem*, conforme con la modificación del artículo 30 de la Ley 788 de 2002, vigente para el período en discusión, hace una relación taxativa de los bienes excluidos del impuesto sobre las ventas, utilizando para ese fin la nomenclatura arancelaria común del sistema armonizado de designación y clasificación arancelaria de mercancías, en la que se incluyó el producto denominado Bienestarina, que el legislador ubicó en la partida 19.01.

Conforme se observa en los antecedentes legislativos que dieron origen a la Ley 788 de 2002, esta exclusión resultó de la propuesta inicial, de no gravar, de la partida 19.01, las preparaciones alimenticias de harina, almidón y fécula¹. Los debates en la Cámara de Representantes y en el Senado dieron como resultado que estas preparaciones quedaran gravadas con una tarifa del 7% y que únicamente estuviera excluido del impuesto sobre las ventas el producto denominado Bienestarina².

Desde esta perspectiva, es claro que la finalidad del legislador, al crear este beneficio tributario, ha sido la de cobijar un bien que pertenece a la partida arancelaria 19.01, pues de otra manera, no hubiere especificado el producto que estaba excluido del impuesto.

Así las cosas, no cabe realizar una interpretación en cuanto a las partidas o subpartidas arancelarias del arancel de aduanas, puesto que no se excluyó una nomenclatura arancelaria o la composición o materia de un producto sino un bien específico.

En ese sentido, cuando la norma excluye del impuesto al bien ubicado en la partida 19.01 Bienestarina, debe entenderse que solo éste producto goza del beneficio tributario, dado que, en este caso, se menciona la nomenclatura arancelaria únicamente como referente para identificar la posición en la que se clasificaría en el arancel de aduanas.

Es importante precisar que en materia de beneficios tributarios, la interpretación de la ley es restrictiva, lo cual impide extender el beneficio a la totalidad de los bienes que conforman la partida 19.01, puesto que en virtud del principio de legalidad, la exclusión se concreta a lo expresamente señalado en la ley.

Por tanto, independientemente de que el producto Purocampo se ubique en la partida arancelaria 19.01, no está excluido del impuesto sobre las ventas, pues como se observó, el único bien que goza de este beneficio tributario, en lo que se refiere a la partida arancelaria 19.01, es la Bienestarina.

Esta disminución de la carga impositiva o establecimiento del beneficio fiscal, se encuentra comprendida en las facultades de configuración normativa que tiene el Congreso de la República de conformidad con lo dispuesto en los artículos 150-12³ y 338⁴ de la Constitución Política, la cual debe respetar los criterios de justicia, equidad e igualdad.

La jurisprudencia de la Corte Constitucional ha admitido que el legislador puede conceder las exenciones que estime convenientes, siempre que no se desconozcan derechos fundamentales, su finalidad no se encuentre prohibida por la Constitución y sin que pueda inferirse que la sola diferencia de trato que ella contemple la haga inconstitucional. Por lo tanto, cuando existen razones que

¹ Gaceta del Congreso No. 536 del 22 de noviembre de 2002. Ponencia para primer debate Cámara de Representantes. Pág 12

² Gaceta del Congreso No. 614 del 18 de diciembre de 2002. Texto aprobado en primer debate

³ Establecer contribuciones fiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales en los casos y bajo las condiciones que establezca la ley.

⁴ En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La Ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos. (...)

justifiquen un trato diferente, sobre la base de un criterio objetivo y razonable, debe respetarse el margen de configuración del legislador.⁵

La Bienestarina es un complemento alimenticio producido por el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar, entregado a la población vulnerable del país a través de los programas del Instituto, distribuido en forma gratuita y prohibida su venta y comercialización. Se produce para apoyar nutricionalmente a los niños, niñas y adolescentes, mujeres gestantes, madres en lactancia, a las familias y a los adultos mayores pertenecientes a los niveles 1 y 2 del Sisben, en condiciones de riesgo o vulneración.⁶

En el caso concreto no puede sostenerse que el legislador contravino dichos preceptos constitucionales cuando establece el beneficio respecto a *“la bienestarina”*, por cuanto dada la especial destinación de este producto, sí existen razones que justifiquen un trato diferente, sobre la base de un criterio objetivo y razonable.

Entonces no existe un trato discriminatorio frente al producto Purocampo, toda vez que los beneficios fiscales son creados por el legislador atendiendo una política tributaria y están orientados por las conveniencias de la economía, actividad estatal, y demás circunstancias socio-económicas que ameritan el establecimiento de dichas medidas.

Tampoco el hecho que el producto Purocampo se encuentra gravado con IVA afecta el mínimo vital de la población más vulnerable, dado que éste no es la única preparación alimenticia que se encuentra en el mercado, en el cual existen variedad de productos y precios, que puede escoger el consumidor de acuerdo a su capacidad económica.

En cuanto a las funciones legales asignadas a la DIAN en materia de clasificación arancelaria, no es procedente emitir un pronunciamiento dado que los actos acusados no clasifican arancelariamente el producto, sino que establecen el tratamiento tributario que le corresponde en el impuesto sobre las ventas. Además, que esta clasificación arancelaria no tienen injerencia para resolver el presente asunto, dado que la ley es clara en señalar el bien que se encuentra excluido del impuesto, que no comprende el producto que fabrica el contribuyente.

En ese orden de ideas, teniendo en cuenta que el producto Purocampo no goza del tratamiento preferencial deprecado, se encuentra gravado con el impuesto sobre las ventas.

2. Sanción por inexactitud.

El Tribunal consideró que si bien los impuestos descontables solicitados por el contribuyente eran improcedentes, existía una diferencia de criterios entre la Administración y el contribuyente por la interpretación de los artículos 107 y 488 del Estatuto Tributario, que da lugar a levantar parcialmente la sanción impuesta.

⁵ Sentencia C-397/11

⁶ Extraído de la página de internet www.icbf.gov.co

Para la Administración se debe declarar la procedencia de la sanción por inexactitud, toda vez que la sociedad declaró como ingresos por operaciones excluidas, valores que estaban gravados con el impuesto sobre las ventas, y además trató como descontables ciertos impuestos que no tenían esa calidad.

Así mismo, indicó que no existe diferencia de criterio entre la Administración y el contribuyente, toda vez que las normas que regulan la materia son claras y no dan lugar a interpretaciones diferentes. Por tanto, lo que se ha presentado es el desconocimiento del derecho aplicable.

La sanción prevista en el artículo 647 del Estatuto Tributario se impone cuando se omiten ingresos, se incluyen costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos inexistentes, que ocasionen un menor impuesto a pagar o un mayor saldo a favor.

Conforme a la misma disposición, no hay lugar a imponer sanción por inexactitud cuando el menor valor a pagar que resulte en las declaraciones tributarias se derive de errores de apreciación o de diferencias de criterio entre las oficinas de impuestos y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos.

La diferencia de criterios que exonera la aplicación de la sanción, refiere a todas aquéllas discrepancias que surgen entre la autoridad tributaria y los contribuyentes y/o responsables, respecto de la interpretación de las normas que regulan la determinación de las obligaciones fiscales en cada caso concreto, y con base en la cual se elaboran las declaraciones o los informes afectados por cualquiera de los hechos que constituyen la inexactitud sancionable, siempre que los hechos y cifras declarados o informados sean veraces y completos.

En el presente caso, la discusión existente se centra en el tratamiento que le dio el contribuyente a los impuestos originados en los pagos de medicina prepagada, cheques Sodexho, asesoría legal y planes de mejoramiento del entorno laboral.

Como lo señaló el Tribunal, al verificarse el expediente administrativo, se observa que no se presentó prueba alguna relativa a la destinación de las expensas que originaron los impuestos descontables con las operaciones gravadas o exentas que desarrolla la sociedad, y por el contrario, el contribuyente se limitó a señalar que la carga de la prueba le correspondía a la Administración, no obstante que, estaba obligado a demostrar el supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen⁷.

Y puesto que no se verifica que haya una diferencia entre la interpretación efectuada por el contribuyente y la administración de las normas que regulan los impuestos descontables, sino que su improcedencia deriva de un tema probatorio, no se consideran material u objetivamente acreditados los presuntos errores de apreciación o diferencias de criterio, que necesariamente exigen la confrontación o cotejo de, al menos, dos elementos disímiles o dispares, a saber, los que prueba y hace valer la Administración y los que esgrime (pero no prueba, en el caso) la parte contraria.

⁷ Código de Procedimiento Civil. Artículo 177. Carga de la prueba. Incumbe a las partes probar el supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen.

Además, en el presente caso el contribuyente no demostró que la determinación de los impuestos como descontables se hubiere derivado de una interpretación respecto de los artículos 107 y 488 del Estatuto Tributario que lo haya convencido de que su actuación estaba amparada legalmente. En tal sentido, la Sala ha precisado que dicha diferencia no puede predicarse de divergencias basadas en argumentos carentes de fundamentos objetivos y razonables⁸.

Para la Sala, es claro que no se presentó diferencia de criterios en relación con la interpretación del derecho aplicable, porque como lo indicó el Tribunal los cargos se despacharon desfavorablemente por la falta de prueba de los requisitos establecidos en la ley para la procedencia del impuesto descontable.

La Doctrina Judicial reciente de la Sala ha tenido por criterio que la falta de prueba sobre la realidad y procedencia de las partidas declaradas no es motivo para no aplicar la sanción por inexactitud:

“En efecto, en sentencia del 28 de junio de 2010, la Sala consideró que la falta de prueba sobre la realización de los costos, significaba la inclusión en la declaración de costos inexistentes que daban lugar a un menor impuesto a pagar, conducta que era sancionable en virtud del artículo 647 del Estatuto Tributario⁹.

Así mismo, mediante sentencia del 19 de agosto de 2010, la Sala señaló que generaba la sanción por inexactitud la conducta del contribuyente de incluir en la declaración, como deducciones, partidas frente a las cuales no se demostró su realidad y procedencia, que afectaron la base gravable y dieron lugar a un menor impuesto a cargo. En esa oportunidad advirtió que no era necesario que la Administración estableciera que los gastos fueron irreales, pues lo cierto era que fueron solicitados como deducción, sin demostrar su procedencia; máxime cuando correspondía al contribuyente desvirtuar la presunción de legalidad de los actos administrativos¹⁰.

Posteriormente, en el caso fallado en la sentencia del 14 de octubre de 2010, la Sala estableció que ni en sede administrativa ni judicial la sociedad demandante había logrado respaldar contablemente la existencia de un pasivo registrado en la cuenta PUC 2355, no obstante el requerimiento de la DIAN. Que en ese contexto, se concluía que, de conformidad con el artículo 647 del E.T., era procedente la sanción por inexactitud impuesta por la DIAN, por haberse incluido en la declaración pasivos inexistentes¹¹.

La anterior posición jurisprudencial guarda correspondencia con la sentencia C-571 de 2010 por medio de la cual, la Corte Constitucional declaró la exequibilidad de la expresión “datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurado” contenida en el artículo 647 del Estatuto Tributario, sobre la cual señaló:

⁸ Sentencias de 5 de octubre de 2001, exp. 12084, C. P. María Inés Ortiz Barbosa; 27 de octubre de 2005, exp. 14725, C. P. doctora Ligia López Díaz y 23 de abril de 2009, exp. 16941, C. P. doctora Martha Teresa Briceño

⁹ Exp. 16791. C.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

¹⁰ Exp. 16988, C.P. Dr. William Giraldo Giraldo

¹¹ Exp. 17042. C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

“Las expresiones ‘falsos, equivocados, incompletos o desfigurados’ no tienen, prima facie, ninguna complejidad especial o particular... En el contexto de derecho tributario hacen referencia a situaciones en las que la información otorgada por los contribuyentes a la administración de impuestos, relacionada con su actividad económica, no coincide con la realidad, es decir cuando se da una información contraria a la realidad, que no la refleja completamente, o que la altera”¹².

En efecto, a juicio de la Sala, para que una partida declarada se tenga como real y verdadera, como regla general, debe probarse la realización de la misma, que existe, que fue efectuada. Es decir, requiere de una actividad probatoria suficiente y adecuada sobre la existencia de esos hechos que originan la partida. Para la Sala la sanción por inexactitud no tiene como condición que se evidencie una conducta evasiva o fraudulenta por parte del contribuyente, pero si se requiere que los datos declarados sean reales¹³.

En consecuencia, al encontrarse demostrado que la actora incluyó impuestos descontables sin el cumplimiento de los requisitos de procedencia que establece la ley, y al no haberse comprobado que la interpretación de las normas la haya inducido a apreciarlas de manera errónea y a subsumir los hechos declarados, se mantendrá la sanción por inexactitud impuesta en los actos acusados.

En consecuencia, las razones que anteceden son suficientes para revocar el fallo apelado.

De otra parte, respecto a la pretensión de la actora consistente en que se ordene el reconocimiento de intereses y del saldo a favor liquidado en la declaración del impuesto sobre las ventas del 3º bimestre del 2005, se precisa que teniendo en cuenta que no se accederá a la nulidad solicitada, no hay lugar a emitir pronunciamiento alguno. Además que dicho restablecimiento no corresponde a la actuación demandada.

Advierte la Sala que mediante auto del 20 de mayo de 2010, la Sala aceptó el impedimento manifestado por la Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia, y la declaró separada del conocimiento del proceso, por encontrarse incurso en una de las causales de impedimento señaladas en el artículo 150 del Código de Procedimiento Civil, sin embargo, como a la fecha dicha causal ha desaparecido, asume el conocimiento del proceso.

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

REVOCASE la sentencia del 8 de octubre de 2009 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “B”. En su lugar:

DENIÉGANSE las pretensiones de la demanda

¹² Sentencia C-571 del 14 de julio de 2010. M.P. María Victoria Calle Correa

¹³ Sentencia del 5 de mayo de 2011, C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, exp.17306.

RECONÓCESE personería jurídica para actuar en nombre de la entidad demandada a la doctora Patricia Del Pilar Romero Angulo, de conformidad con el poder que obra al folio 381 del expediente.

Cópiese, notifíquese, cúmplase y devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

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

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS
Presidente

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

WILLIAM GIRALDO GIRALDO