

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Bogotá, D.C., quince (15) de marzo de dos mil dieciocho (2018)

Radicación número: 05001 23 31 000 2012 00798 01 (20994)

Actor: AMCOR RIGID PLASTICS DE COLOMBIA

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN

Consejero ponente: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 12 de noviembre de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala Cuarta de Decisión, que resolvió:

Primero. NEGAR las pretensiones de la demanda por las razones expuestas en la parte motiva de la presente providencia.

Segundo. En firme la presente providencia archívese el expediente.

Tercero. Sin condena en costas.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

La demandante presentó la declaración del IVA correspondiente al primer bimestre de 2007 el 13 de marzo de ese año (fol. 115), denuncia que fue corregido, a solicitud de la sociedad declarante, mediante la Liquidación Oficial de Corrección nro. 110642008000312, del 29 de junio de 2008 (fols. 116 a 118).

Con Liquidación Oficial de Revisión nro. 112412011000023, del 23 de febrero de 2011, la DIAN modificó la autoliquidación del impuesto (fols. 8 a 22 vto.), decisión que la demandante recurrió en reconsideración (fols. 24 a 34 vto.).

Mediante Resolución 90029, del 21 de marzo de 2012, la DIAN resolvió el recurso interpuesto (fols. 36 a 44). Con este acto revocó la sanción por inexactitud que se había impuesto en la liquidación oficial de revisión, pero confirmó la decisión de aumentar el impuesto generado por operaciones gravadas en \$131.692.000 con lo que, en definitiva, el saldo a favor del periodo quedó fijado en \$259.842.000.

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

Mediante apoderado judicial, AMCOR RIGID PLASTICS DE COLOMBIA S.A. formuló ante el Tribunal Administrativo de Antioquia las siguientes pretensiones, en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, prevista en el artículo 85 del CCA (fols. 46 y 47):

1.1. Que se declare la nulidad total de la Liquidación Oficial No. 112412011000023 del 23 de febrero de 2011, por medio de la cual la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) modificó oficialmente la declaración del impuesto sobre las ventas presentada por el primer bimestre del año 2007.

1.2. Que se declare la nulidad de la Resolución No. 90029 del 21 de marzo de 2012, por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra el acto mencionado en el numeral anterior, en cuanto confirmó la reclasificación de ingresos por la suma de \$823.078.000 de operaciones excluidas a operaciones gravadas, y, por lo tanto, confirmó el mayor impuesto determinado en la Liquidación Oficial, por la suma de \$131.692.000.

1.3. Que como consecuencia de lo anterior, se restablezca el derecho de mi representada en los siguientes términos:

1.3.1. Declarando que no hay lugar a la reclasificación de ingresos declarados en el renglón de operaciones excluidas, por cuanto la actividad desarrollada por la Compañía es un "servicio intermedio de la producción", al amparo de lo dispuesto en el párrafo del artículo 476 del Estatuto Tributario.

1.3.2. Declarando que el saldo a favor del período fiscal determinado en la declaración previamente mencionada, por valor de \$391.534.000, es correcto.

1.3.3. Declarando que no hay lugar a la determinación de un mayor valor por concepto de impuesto sobre las ventas.

1.3.4. Declarando que no hay lugar al pago de intereses moratorios sobre el mayor valor del impuesto determinado en los actos administrativos demandados.

1.3.5. Declarando que la Liquidación Oficial de Corrección No. 110642008000312 del 29 de junio de 2008, relacionada con el impuesto sobre las ventas del primer bimestre del año 2007 está en firme, y ordenando el archivo del expediente que por este particular se haya abierto en contra de ella.

1.3.6. Declarando que no son de cargo de Amcor las costas en que haya incurrido la DIAN con relación a la actuación administrativa, ni las de este proceso."

A los anteriores efectos, invocó como normas violadas los artículos 95.9 y 363 constitucionales; 424, letra c) y 476, párrafo, del ET; 2053 del Código Civil; 264 de la Ley 223 de 1995; y la Circular 175 de 2001. El concepto de la violación planteado se resume así:

1- Violación de los artículos 2053 del Código Civil y 264 de la Ley 223 de 1995.

Explicó que le vende a la compañía INDUSTRIA NACIONAL DE GASEOSAS S.A. (INDEGA) una materia prima a la que denomina «preforma PET», que se emplea en la fabricación de botellas plásticas para envasar agua potable y que, posteriormente a dicha operación, la propietaria de la materia prima (i.e. INDEGA) contrata a la demandante para que le preste servicios que consisten en transformar el PET en botellas plásticas que INDEGA emplea para envasar el agua que produce y comercializa en el mercado de bebidas.

Señaló que, de conformidad con el artículo 2053 del Código Civil, el contrato suscrito entre ambas partes, relativo a la transformación de la materia prima, no supone la venta bienes (i.e. botellas) sino la prestación de un servicio, en la medida en que la materia prima es suministrada por quien realiza el encargo.

Alegó que los actos demandados violaron la disposición del Código Civil y la propia doctrina que en torno a ella ha desarrollado la DIAN en el Concepto nro. 6394, del 12 de febrero de 2003, según la cual la operación contratada se califica como servicio cuando la materia con la cual se ejecuta la obra la suministra el contratante.

2- Nulidad de los actos administrativos por falsa motivación

Adujo que la norma en la que se basó la Administración para calificar la operación como una venta de bienes, que señaladamente es la letra c) del artículo 421 del ET, no es aplicable al caso. Al respecto expuso que no se da la agregación de un bien corporal a un servicio no gravado, toda vez que primero se vende la materia prima y con posterioridad se presta el servicio de transformación.

Afirmó que, a partir del Concepto Unificado de IVA, nro. 001 de 2003, y de lo dispuesto en el párrafo del artículo 476 del ET, los servicios prestados a INDEGA deben calificarse como servicios intermedios de la producción, habida cuenta de la relación directa que existe entre la actividad realizada (i.e. fabricación de envases para agua) y el bien excluido resultante, que es agua envasada. En esas condiciones, el servicio prestado también estaría excluido.

Contestación de la demanda

El apoderado de la DIAN controvertió las pretensiones de la demanda por las siguientes razones (fols. 99 a 105):

Señaló que la demandante pactó con INDEGA diversas prestaciones que no están directamente relacionadas con la transformación del agua que la contratante vende en el mercado. En su opinión, la exclusión prevista para los bienes que esta enajena no se hace extensiva a los servicios que presta quien produce los envases.

Afirmó que, en los términos del artículo 476 del ET, las actividades desarrolladas por la demandante para INDEGA no constituían un servicio intermedio en la producción de un bien excluido. Concluyó que se trataba de una operación gravada por la letra c) del artículo 421 *ibidem*.

Afirmó que existe la pretensión de la demandante resulta incongruente debido a que no solicitó la firmeza de la declaración.

La sentencia apelada.

El Tribunal Administrativo de Antioquia negó las pretensiones de la demanda, pero sin condenar en costas a la demandante, con fundamento en las siguientes consideraciones (fols. 419 a 425 vto.):

En primer lugar, aclaró el tribunal que en esta ocasión se apartaría de la decisión que había adoptado en la sentencia del 28 de junio de 2012, en la cual accedió a las pretensiones de la demanda en un proceso en el que se juzgaron supuestos de hecho idénticos a los aquí enjuiciados.

Estimó que la demandante había prestado servicios de fabricación de envases plásticos para un tercero, lo cual consideró que constituía la incorporación de bienes gravados (los envases plásticos) a bienes no gravados (agua envasada) y, por tanto, la realización del hecho generador del impuesto consignado en la letra c) el artículo 421 del ET.

Desestimó que las actividades contratadas por INDEGA a la demandante constituyeran un servicio intermedio de la producción, debido a que esa clase de servicios se caracteriza porque entrañan realizar actividades sobre el propio producto, situación que no se da en el embotellamiento de agua. Al respecto manifestó que no puede considerarse que las condiciones del agua tratada por la contratante varíen por cuenta del proceso que lleva a cabo la sociedad demandante; es decir, que el producto no varía porque sea embotellado.

Señaló que para tener la condición de servicio intermedio de la producción y, en consecuencia, quedar excluido del impuesto, no basta con intervenir en el proceso, sino que se requiere transformar o alterar el bien obtenido, cambiar su naturaleza.

Recurso de apelación

La demandante interpuso recurso de apelación contra la sentencia del tribunal, en los términos que a continuación se resumen (fols. 427 a 441):

Planteó que el tribunal desconoció la jurisprudencia del Consejo de Estado relativa a los servicios intermedios de la producción pues, a su entender, dicha jurisprudencia avala el tratamiento tributario dado por la demandante a los servicios prestados a INDEGA.

Insistió en que la norma que rige el caso no es la de la letra c) del artículo 421 del ET porque la operación en cuestión no consistía en la incorporación de un bien corporal a un servicio no gravado. Esto, según explicó, obedece a que de una parte se vende *resina*, negocio jurídico por el cual se causa el impuesto, y, por otra, se presta el servicio de transformación de materia prima en envases para el embotellamiento de agua.

Afirmó que quien produce el agua (*i.e.* INDEGA) contrató a la demandante para envasarla y ponerla en condiciones de consumo humano; y que el servicio prestado en ese proceso productivo, que da como bien resultante *agua envasada*, es el de transformación del PET en envases, por lo cual concluye que el servicio prestado tiene la calificación de «*servicio intermedio de la producción*». Señaló que, siendo así, y con fundamento en el párrafo del artículo 476 del ET, el servicio estaría excluido del IVA porque su régimen sería el previsto para el agua envasada.

Aseveró que el tribunal yerra al considerar que le vendió botellas a la contratante porque esta es quien aporta la materia prima empleada en la producción de los envases.

Por último, manifestó que la decisión del tribunal transgredió el principio de seguridad jurídica al ignorar el precedente jurisprudencial sentado por ese mismo tribunal en la sentencia del 28 de junio de 2012.

Alegatos de Conclusión.

En esta etapa procesal la demandante insistió en los argumentos formulados en el recurso de apelación (fols. 466 y 467).

La demandada reiteró la defensa expuesta en el escrito de contestación de la demanda (fols. 468 a 469 vto.).

Concepto del Ministerio Público.

El Ministerio Público guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1. En los términos del recurso de apelación interpuesto por la demandante, le corresponde a la Sala pronunciarse sobre la sentencia de primera instancia con la cual se negaron las pretensiones de la demanda.

Concretamente, se debate en el plenario si los servicios prestados por la demandante a INDEGA para la producción de agua envasada, durante el primer bimestre de 2007, se encuentran excluidos del IVA por tener la calificación de servicios intermedios de la producción, con fundamento en el párrafo del artículo 476 del ET, como insiste la apelante; o si, por el contrario, los actos acusados están adecuadamente motivados al plantear que la operación debe ser considerada como una venta a la luz de la letra c) del artículo 421 del ET.

2. El plenario y los antecedentes administrativos dan cuenta de que en el caso enjuiciado no existe ningún debate probatorio sobre los hechos bajo los cuales se desarrollaron las operaciones sino, exclusivamente, sobre el régimen jurídico aplicable a tales actividades en el IVA.

Puntualmente, las prestaciones cumplidas por la demandante en favor de su contratante consistieron en:

- (i) Suministrar la materia prima (PET) para la elaboración de botellas.
- (ii) Adecuar una bodega para el almacenamiento de la materia prima en óptimo estado de conservación.
- (iii) Realizar el procedimiento de *soplar* la materia prima para obtener envases de 0.5 litros de capacidad, de acuerdo con los diseños aprobados y aceptados por su contratante y utilizando sus moldes.
- (iv) Poner las botellas sopladas en las bandas transportadoras, también de propiedad de la contratante.
- (v) Envasar el agua en las botellas sopladas.
- (vi) Realizar el control de calidad de las botellas, de acuerdo con el programa de recepción de insumos aprobado por las partes.
- (vii) Finalmente, efectuar el control de calidad.

3. De acuerdo con los cargos de la demanda y de la apelación, los servicios prestados por la actora a INDEGA tendrían que calificarse como *servicios intermedios de la producción* de agua envasada, razón por la cual estarían excluidos del IVA con fundamento en el párrafo del artículo 476 del ET, que para la fecha de los hechos de la demanda disponía (subraya añadida):

Artículo 476. Servicios excluidos del impuesto sobre las ventas. (...)

PARÁGRAFO. En los casos de trabajos de fabricación, elaboración o construcción de bienes corporales muebles, realizados por encargo de terceros, incluidos los destinados a convertirse en inmuebles por accesión, con o sin aporte de materias primas, ya sea que supongan la obtención del producto final o constituyan una etapa de su fabricación, elaboración, construcción o puesta en condiciones de utilización, la tarifa aplicable es la que corresponda al bien que resulte de la prestación del servicio.

Con todo, observa la Sala que este debate jurídico, entre las mismas partes y por las mismas razones, ya se había dado en otro contencioso relativo a los actos administrativos con los cuales la DIAN liquidó el IVA de AMCOR RIGID PLASTICS DE COLOMBIA, por el segundo bimestre de 2006.

En lo pertinente, se reiterará aquí el precedente judicial fijado en esa oportunidad por esta Sección en la sentencia proferida el 23 de octubre de 2014 (expediente 19915; CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez), habida cuenta de que existe identidad en los hechos y en el derecho aplicado y de que no se advierten en el expediente circunstancias particulares que lleven a apartarse de lo allá considerado y decidido¹.

Se aclaró a través de esa jurisprudencia que los servicios a los que se refiere el precepto invocado por la apelante consisten en labores que: (i) recaen sobre bienes corporales muebles; (ii) son realizadas por personas o entidades diferentes a quien produce el bien final, es decir, por terceros especializados; y (iii) se prestan para obtener el producto final o para coadyuvar en su fabricación, elaboración, construcción o puesta en condiciones de utilización.

De esta suerte, no se requiere inevitablemente que el bien final se transforme con los servicios prestados sobre él, o que se dé una variación en su naturaleza o una adición de componentes, toda vez que las labores calificables como servicios intermedios de la producción también pueden consistir en actividades encaminadas a poner el bien en condiciones de uso.

Estas características de los servicios intermedios de la producción se habían reconocido judicialmente desde la sentencia de esta Sección del 28 de octubre de 2004 (proferida en el expediente 14064, CP: Ligia López Díaz), que decidió sobre la legalidad del numeral 3.1. del Capítulo III del Título IV del Concepto de la DIAN, Unificado de IVA, nro. 0001 de 2003. Textualmente, se consideró en esa jurisprudencia que:

si el mismo productor no efectúa un determinado proceso, sino que encarga su ejecución total o parcial a un tercero, la realización de esta actividad configura un “servicio intermedio de la producción”, de cuya prestación se obtiene un bien corporal mueble, o esté ya producido, se coloca en condiciones de utilización, sin que se requiera la adición o aporte de materias primas.

A la luz de esas consideraciones, cabe entender, al igual que se hizo en la sentencia de esta Sección del 23 de octubre de 2014 arriba indicada, que los hechos *subjudice* cumplen con los presupuestos fijados en el ordenamiento para calificarlos como *servicios intermedios de la producción*. Lo anterior, porque las actividades desplegadas por la demandante constituyen prestaciones que permiten poner en condiciones de utilización y consumo al bien final (*i.e.* agua) producido por la contratante, toda vez que esta solo puede ser comercializada en el mercado si está envasada y ha sido sometida a controles de calidad.

De modo que, aunque las tareas desarrolladas por la demandante en virtud de los compromisos contractuales adquiridos con la contratante no transformaran el líquido, sí recaen dentro de la definición de servicios intermedios de la producción porque hacen parte del proceso productivo del bien y cumplen la condición de ponerlo en condiciones de utilización.

4. En cambio, los hechos sobre los que versa la *litis* no son subsumibles en la particular definición de venta incorporada en la letra c) del artículo 421 del ET. De acuerdo con esa norma, se consideran venta:

Las incorporaciones de bienes corporales muebles a inmuebles, o a servicios no gravados, así como la transformación de bienes corporales muebles gravados en bienes no gravados, cuando tales bienes hayan sido construidos, fabricados, elaborados, procesados, por quien efectúa la incorporación o transformación.

Respecto de esta norma, el precedente judicial que aquí estamos reiterando destacó que, para estar frente a ese concreto supuesto definido como venta, no solo se requiere realizar las acciones consistentes en incorporar o transformar bienes, sino que, además, es necesario que dichos bienes hayan sido construidos, fabricados, elaborados o procesados por quien efectúa las actividades de incorporación o transformación, aspecto que por demás había sido señalado en la sentencia de la Corte Constitucional C-488 de 2000 y en la sentencia de esta Sección del 27 de junio de 2001, en el expediente 11811 (CP: María Inés Ortiz Barbosa). Textualmente, en esta última se consideró:

¹ Este precedente ya había sido reiterado en la sentencia de esta Sección del 13 de julio de 2017, en el expediente 22345, CP: Milton Chaves García.

Si como pretende la demandada, siempre que se incorporen bienes muebles gravados a servicios no gravados, el hecho es venta y por consiguiente genera el impuesto, sobraría la exigencia de la norma de que quien presta el servicio sea igualmente el fabricante o productor del bien.

Y en el presente caso no se cumple esa condición fijada en la norma, dado que quien presta los servicios de fabricación es la demandante y quien produce bienes excluidos del impuesto es un tercero contratante.

Bajo las anteriores premisas jurídicas, juzga la Sala que los servicios de fabricación de envases prestados por la demandante a INDEGA para la producción de agua envasada, durante el primer bimestre de 2007, cumplen plenamente con las condiciones para ser calificados como servicios intermedios de la producción y no como ventas de bienes.

5. La anterior conclusión lleva a afirmar, según voces del párrafo del artículo 476 del ET, que la *tarifa* impositiva en el IVA de esos servicios intermedios de la producción será la misma contemplada para el bien resultante del proceso productivo en el marco del cual se prestó el servicio intermedio.

Al respecto, la jurisprudencia, en el precedente que aquí estamos reiterando, manifestó que, por imperativo del principio constitucional de equidad tributaria, la disposición conlleva que, si el bien resultante del proceso productivo tiene la condición de excluido del impuesto, entonces, el servicio intermedio que coadyuvó a su producción tendrá ese mismo régimen tributario.

Esa, precisamente, es la situación que surge en caso *subjudice*. Así, porque la redacción vigente para la época de los hechos del artículo 424 del ET, establecía (subraya añadida por la Sala):

Artículo 424. Bienes que no causan el impuesto. Los siguientes bienes se hallan excluidos del impuesto y por consiguiente su venta o importación no causa el impuesto sobre las ventas. Para tal efecto se utiliza la nomenclatura arancelaria Andina vigente:

(...)

22.01 Agua envasada, el agua mineral natural o artificial y la gasificada, sin azucarar o edulcorar de otro modo ni aromatizar; hielo y nieve.”

De modo que, si el agua envasada producida por INDEGA estaba excluida del IVA por el artículo 424 del ET, entonces también estaban excluidos de IVA los servicios intermedios de la producción de esa agua prestados por la demandante a INDEGA, por mandato del párrafo del artículo 476 del ET.

Por lo anterior, son procedentes los cargos de apelación.

6. Respecto de las costas procesales, se tiene en consideración que el artículo 308 del CPACA (tránsito legislativo) dispone que los procesos promovidos con anterioridad al 2 de julio de 2012, se tramitarán con arreglo a la normativa anterior. Así sucede en el presente proceso, toda vez que la demanda fue radicada ante el Tribunal Administrativo de Antioquia el seis de junio de 2012 (fol. 67).

La imposición de la condena en costas en el sistema escrito del Decreto 01 de 1984, está regulada en el artículo 171. Según la disposición, el juez podrá condenar en costas a la parte vencida teniendo en cuenta la conducta desplegada en el proceso. Así, en la medida en que la Sala no observa que la actuación de la demandada haya sido contraria a la lealtad, probidad y buena fe, estima que no es procedente imponer una condena en costas.

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

FALLA

PRIMERO: REVÓCASE el numeral primero de la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia el 12 de noviembre de 2013, en el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho iniciado por AMCOR RIGID PLASTICS DE COLOMBIA S.A. contra la U.A.E. DIAN. En su lugar:

DECLÁRASE la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión nro. 112412011000023, del 23 de febrero de 2011, y de la Resolución nro. 90029, del 21 de marzo de 2012, mediante las que la U.A.E. DIAN modificó la Liquidación Oficial de Corrección nro. 110642008000312, del 29 de julio de 2008, correspondiente al impuesto sobre las ventas del primer bimestre de 2007.

SEGUNDO: En lo demás, CONFÍRMASE la sentencia apelada.

TERCERO: Sin condena en costas en esta instancia.

CUARTO: Se RECONOCE personería a la abogada Gladys Olivia Ulloque Berdejo, para actuar en nombre y representación de la U.A.E. DIAN, de conformidad con el poder que obra en el folio 556 del expediente.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

MILTON CHAVES GARCÍA
Presidente de la Sala

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ
Ausente