

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

**Consejero ponente: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas**

Bogotá, D.C., diez (10) de septiembre de dos mil catorce (2014).

**Radicación:** 11001032700020100004900  
**No Interno:** 18529  
**Demandante:** Ángel María Tamura Kidokoro  
**Demandado:** U.A.E. DIAN  
**Asunto:** Acción de nulidad simple

**F A L L O**

La Sala decide la demanda de nulidad iniciada por el señor Ángel María Tamura Kidokoro contra los conceptos 28603 del 23 de abril de 2010 y 63671 de 2003, y el Oficio 9829 de 2010, expedidos por la U.A.E. DIAN.

**1.1 ANTECEDENTES PROCESALES**

**1.1 LA DEMANDA**

El señor **Ángel María Tamura Kidokoro**, en nombre propio, y en ejercicio de la acción de simple nulidad del artículo 84 del Decreto 01 de 1984, formuló las siguientes pretensiones:

- 1. Que se declaren nulos el Concepto 28603 del 23 de abril del 2010, el Concepto 063671 de 2003 y el Oficio 009829 de 2010 que establecen la doctrina que el servicio de incubación no constituye un servicio intermedio de la producción.*
- 2. Que se declaren nulos todos los demás actos administrativos, anteriores, posteriores o concomitantes, que se hayan proferido por la entidad demandada y que se hayan proferido en igual sentido.*
- 3. Que, como consecuencia de las anteriores declaratorias se declare que el servicio de incubación es, en efecto, un servicio intermedio de la producción y que por lo tanto la tasa que se ha de cobrar por ese servicio es igual a la del pollito de un (1) día.”*

#### **1.1.1. NORMAS VIOLADAS.**

Artículo 476 del Estatuto Tributario.

#### **1.1.2. CONCEPTO DE LA VIOLACIÓN**

En concreto, el demandante explicó el fundamento científico del proceso de incubación y de producción de huevos fértiles a escala agroindustrial.

Luego, dijo que el servicio de incubación, sea prestado por el avicultor o por terceros, es un servicio intermedio de la producción industrial de pollitos. Que el proceso de incubación no consiste en una simple sustitución de la gallina por una máquina, al punto de calificarla como una actividad de procesamiento inducido exteriormente por el hombre.

La parte actora apoyó la anterior afirmación en cierta sentencia del Consejo de Estado, en la que se dijo que el control de calidad requerido para la manufactura de medicamentos es un servicio intermedio de la producción de los mismos, en los términos del párrafo del artículo 476 del Estatuto Tributario.

Citó apartes del Concepto 009829 de 2010, y luego dijo que, a partir de la definición de servicio intermedio de la producción del párrafo del artículo 476 citado, la incubación constituye una clara actividad de procesamiento inducido exteriormente por el hombre, sin el cual el huevo fértil no puede ser transformado en un pollito en la escala agroindustrial en que se hace.

Dijo que el proceso de incubación no es un proceso natural, como lo sostuvo la DIAN en el concepto, pues la producción de pollitos en la escala en que se registra en la actualidad sólo es posible con el equipo de incubación y no el simple reemplazo de la gallina por máquinas.

Indicó que el hecho de conceptuar, como lo hizo la DIAN, si una actividad puede ser calificada de una u otra forma, dependiendo de las consecuencias jurídicas que de ello se derive, no puede ser una razón válida para su clasificación. Añadió que no hay razonamiento más frágil que cuando se concluye que *“considerar que hay servicio intermedio de la producción sobre un bien de la naturaleza, cuando ninguna entidad real interviene en su fabricación dentro de un proceso productivo o sobre un bien no sometido al impuesto, implicaría que todos los servicios sobre bienes excluidos no tuvieran tarifa, contrariando el querer del legislador.”*

Finalmente, dijo que la DIAN no probó el querer del legislador, y simplemente creyó que la intención del legislador fue la planteada en el concepto demandado, arrogándose atribuciones que no le corresponden.

## **1.2. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

El apoderado judicial **de la U.A.E. DIAN** contestó la demanda en los siguientes términos:

Propuso la excepción de inepta demanda, porque la demandante no indicó las normas violadas ni explicó de manera precisa el concepto de la violación. Agregó que el demandante hizo consistir el debate en un asunto netamente científico y técnico, al afirmar la supuesta ignorancia de la DIAN en dichos campos, sobre la reproducción de aves y la importancia del proceso de incubación como una actividad de procesamiento inducido por el hombre, esencial para la cría industrial de pollitos de engorde.

En cuanto al aspecto cuestionado por la demandante, recordó que el legislador es el facultado para señalar qué bienes están excluidos del impuesto sobre las ventas. Que en ejercicio de esa atribución, el artículo 476 del Estatuto Tributario dispone que *“[E]n los casos de trabajos de fabricación, elaboración o destrucción 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 resulte de la prestación del servicio.”*

Aclaró que la incubación del huevo fértil corresponde a un proceso natural de la reproducción, que implica mantener los huevos fértiles en un ambiente apropiado hasta que se permita el nacimiento de los pollitos. Que la incubación permite el nacimiento del pollito, pero no por ello puede concluirse que constituye un trabajo de fabricación, elaboración, construcción o producción del pollito. Que la intervención requerida acelera y favorece el proceso natural para el nacimiento del pollito, pero no para su producción, fabricación, elaboración o constitución.

Indicó que la incubación permite mejores tiempos para el nacimiento de pollitos en escala agroindustrial, pero no por ello se puede afirmar que se está ante un proceso de producción.

Sostuvo que la incubación induce, favorece y acelera el proceso natural pero jamás logra la producción, construcción, fabricación o elaboración de pollitos. Que, por tanto, el proceso de incubación no puede ser tratado como intermedio de la producción en los términos del párrafo del artículo 476 del Estatuto Tributario.

Finalmente, dijo que la sentencia del Consejo de Estado que invocó el demandante no se aplica al caso, pues esa providencia se refirió al control de calidad como un servicio intermedio en la producción de productos farmacéuticos.

#### **1.4 ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

Las **partes** reiteraron lo dicho en la demanda y en el escrito de la contestación de la demanda.

## **1.5. CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO**

El **Ministerio Público** pidió que se profiera sentencia inhibitoria, por configurarse la excepción de inepta demanda, porque el demandante no indicó las normas violadas, ni explicó el concepto de violación de las mismas, como lo manda el artículo 137 del Decreto 01 de 1984. Apoyó su concepto en la sentencia C-197 de 1999 de la Corte Constitucional.

## **2. CONSIDERACIONES DE LA SALA**

La Sala decide sobre la pretensión de nulidad de los Conceptos 63671 del 2 de octubre de 2003, 28603 del 23 de abril de 2010 y 9829 del 12 de febrero de 2010, expedidos por el Delegado de la División de Normativa y Doctrina Tributaria, el Delegado de la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina y el Director de Gestión Jurídica de la U.A.E. DIAN, respectivamente.

Antes de resolver lo anterior, la Sala analizará la procedencia de la excepción de inepta demanda propuesta por la DIAN, porque, según dijo, el demandante no fue explícito en cuanto a las normas que estimó violadas, ni rindió el concepto de violación.

### **1.5. EXCEPCIÓN DE INEPTA DEMANDA**

Según el artículo 137 del Decreto 01 de 1984, en toda demanda contenciosa administrativa en la que se impugne un acto administrativo, deberán indicarse las normas violadas y el concepto de la violación.

Al respecto, la Corporación ha sido enfática en señalar que sólo ante la ausencia total de este requisito, o cuando adolezca de la enunciación normativa sin la correspondiente sustentación, se entiende que la demanda es defectuosa por la carencia del requisito señalado en el artículo 137 citado.<sup>1</sup>

En el caso en examen, si bien es cierto que el demandante no fue explícito en la formalidad echada de menos por la DIAN, también lo es que del concepto de la violación expuesto en la demanda se infiere que la disposición legal violada por los actos administrativos demandados es el artículo 476 del Estatuto Tributario, por interpretación errónea, al afirmarse que, para efectos del impuesto sobre las ventas, el servicio de “incubación de huevos fértiles” no es un servicio intermedio de la producción.

En ese orden, la inepta demanda propuesta por la DIAN no está llamada a prosperar, en la medida en que no se evidencia la ausencia total de las normas violadas y del concepto de la violación de las mismas, como lo dispone el numeral 4 del artículo 137 del Decreto 1 de 1984.

#### **1.5. DE SI EL SERVICIO DE INCUBACIÓN DE HUEVOS FÉRTILES ES UN SERVICIO INTERMEDIO DE LA PRODUCCIÓN**

Resuelto lo anterior, la Sala pasa a pronunciarse sobre la pretensión de nulidad de los actos acusados, poniendo de presente que el problema

---

<sup>1</sup> Entre otras, la sentencia del 7 de diciembre de 2011, expediente 110010324000200900354-00 (2069-09), Consejero ponente Víctor Hernando Alvarado.

jurídico se concreta a decidir si dichos actos violaron el artículo 476 de Estatuto Tributario al concluir que el servicio de “*incubación de huevos fértiles*”, para efectos del impuesto sobre las ventas, no es un servicio intermedio en la producción de pollitos de un día.

El artículo 476 del Estatuto Tributario dispone:

*“Artículo 476. Servicios excluidos del impuesto sobre las ventas. Se exceptúan del impuesto los siguientes servicios:*

*(...)*

*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.*

*Lo dispuesto en el presente Parágrafo no aplica para las industrias de minería e hidrocarburos.”*

De acuerdo con los términos de la norma, la jurisprudencia de la Sala ha entendido 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 éste, ya producido, se pone en condiciones de utilización, sin que se requiera la adición o aporte de materias primas. En este evento, los servicios intermedios están sometidos a la tarifa del impuesto sobre las ventas que corresponda al bien resultante de la prestación del servicio, el que a su vez puede ser gravado, exento o excluido.

Por el contrario, si de la prestación del servicio no resulta un bien corporal mueble o no constituye una etapa que permita poner el bien en condiciones de utilización, o el servicio no se presta sobre bienes en proceso de transformación, no se cumplen los presupuestos que la norma señala para que pueda hablarse de servicio intermedio de producción. En esencia, los servicios intermedios son los que están involucrados en el proceso productivo, pero que no son directamente utilizados por los consumidores<sup>2</sup>.

Por lo tanto, debe existir una relación directa e inmediata entre el servicio intermedio de la producción y el bien resultante. En consecuencia, si de la prestación de los servicios no se obtiene la producción de un bien o éste no se coloca en condiciones de utilización dentro de un proceso productivo, no es de recibo la aplicación de la regla prevista en el parágrafo del artículo 476 del Estatuto Tributario.

Sobre lo que comprende todo proceso de producción, la doctrina ha sostenido que es *“un sistema de acciones dinámicamente interrelacionadas orientado a la transformación de ciertos elementos, entradas, denominados factores, en ciertos elementos, salidas, denominados productos, con el objetivo primario de incrementar su valor, concepto éste referido a la capacidad de satisfacer necesidades.*

*Los elementos esenciales de todo proceso productivo son i) los factores o recursos: en general toda clase de bienes o recursos económicos empleados con fines productivos ii) las acciones: ámbito en el que se combinan los factores en el marco*

---

<sup>2</sup> Sentencia del 28 de octubre de 2004, expediente 14064, Consejera ponente Ligia López Díaz.

*de determinadas pautas operativas y iii) los resultados o productos: en general todo bien o servicio obtenido de un proceso productivo”<sup>3</sup>.*

### **2.3. CASO OBJETO DE EXAMEN**

La parte actora adujo que los conceptos 28603 de 2010 y 63671 de 2003, y el oficio 9829 de 2010 son violatorios del artículo 476 del Estatuto Tributario, al concluir que la incubación de huevos fértiles *“no puede considerarse como un servicio intermedio de la producción, por cuanto no implica actividades de construcción fabricación, elaboración o procesamiento inducido exteriormente por el hombre”,* y tampoco *“implica en manera alguna que a través de él se de la (...) fabricación, elaboración o construcción “del bien final es decir el pollito.”*

El texto de los actos administrativos acusados es el siguiente:

#### **CONCEPTO 28603 DEL 23 DE ABRIL DE 2010**

*“Señor*

*FERNANDO A. ÁVILA CORTÉS*

*Directo Económico*

*FENAVI*

*Calle 67 No 7-35 Oficina 610*

*Bogotá D.C.*

---

<sup>3</sup> Tomado de las memorias del “VIII Congreso del Instituto Internacional de Costos. ¿Cómo enseñar a determinar costos? Un problema no resuelto. Autor: Enrique Nicolás Cartier”.

*Ref: Consulta Tributaria radicada bajo el número 16988 de 02/03/2010*

*Tema: Impuesto sobre las Ventas –IVA*

*Descriptor: Servicio intermedio de Producción-Incubación Artificial*

*Cordial saludo señor Ávila:*

*De acuerdo con lo establecido en el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 y la Orden Administrativa 00006 de 2009, es función de este Despacho absolver de forma general las consultas escritas que se formulen, entre otras, sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional en lo de competencia de la DIAN.*

*Solicita se reconsidere el concepto No. 009829 del 11 de febrero de 2010 argumentando para ello la diferencia entre la incubación natural y artificial en el desarrollo embrionario de los pollos, señalando que cuando se trate de incubación artificial se está frente a un servicio intermedio de la producción avícola para efectos del impuesto sobre las ventas.*

*En principio es pertinente tener en cuenta que el oficio No. 009829 se emitió como consecuencia de una solicitud de reconsideración de la doctrina vigente sobre la materia. Por lo tanto, teniendo en cuenta que ya se realizaron los estudios y análisis correspondientes teniendo en cuenta presupuestos similares a los planteados en su consulta, en esta oportunidad sólo resta confirmar los argumentos expuestos tanto en la respuesta No. 3 del Concepto 063671 de 2003 como los del oficio 009829 de 2010, pronunciamientos que en síntesis y para efectos de tenerlos presentes, manifiestan lo siguiente:*

*Respuesta No. 3 del concepto 063671 de 2003:*

*(...) “3.-El servicio de maquila en la incubación de huevo fértil está exento del IVA, tal como lo está el producto final que de él resulta (pollito de un día)?*

*Al respecto debo aclararle, en primer lugar, que la noción de operación de maquila está limitada por la definición legal que de ella hace la resolución No 1505 de 1992 expedida por el INCOMEX y que se refiere puntualmente a procesos de importación-exportación. De otro lado, la administración de impuestos ha conceptualizado que la incubación del huevo fértil, en la medida en que corresponde a un proceso natural de reproducción, no puede considerarse como un servicio intermedio de la producción, por cuanto no implica actividades de construcción, fabricación, elaboración o procesamiento inducido exteriormente por el hombre, en los términos del parágrafo del artículo 476 del Estatuto Tributario.” (...).*

Oficio 009829 de 2010:

*(...)”En otras palabras el proceso de incubación si bien mantiene bajo control permanente y técnico el huevo fértil -lo cual puede permitir mejor rendimiento económico- no implica en manera alguna que a través de él se dé la “... fabricación, elaboración o construcción” del bien final es decir del pollito, por ello no es viable para efectos tributarios considerar dicho proceso como intermedio de la producción en los términos del parágrafo del artículo 476 del Estatuto Tributario.” (...)*

*Por tanto, cuando el productor de pollitas y pollitos de un día de nacidos contrate el servicio de incubadora con un tercero, el responsable que le preste el servicio deberá cobrar el IVA, aplicando la tarifa general.*

*En los anteriores términos se resuelve su consulta y cordialmente le informamos que tanto la normatividad en materia tributaria, aduanera y cambiaria, como los conceptos emitidos por la Dirección de Gestión Jurídica en esta materias pueden consultarse directamente en nuestra base de datos jurídica ingresando a la página electrónica de la DIAN: [www.dian.gov.co](http://www.dian.gov.co) siguiendo los íconos: “Normatividad” – “técnica” y seleccionando los vínculos “Doctrina” y “Dirección de Gestión Jurídica.*

*(...)”*

**CONCEPTO 63671 DEL 2 DE OCTUBRE DE 2003**

*“Señor*

*JOSÉ DIEGO SARRIA Q.*

*Contador*

*Carrera 1 # 46B-45*

*Santiago de Cali, Valle del Cauca.*

*Ref: Consulta radicada bajo el número 7004 de 03/02/2003*

*Mediante el escrito de la referencia plantea usted los siguientes interrogantes:*

*1- Cómo se aplica el IVA de que trata el artículo 468-2 del Estatuto Tributario al pollo que se sacrifica y se vende como carne de pollo?*

*Al respecto el Concepto Unificado de IVA No 001 de 2003, expedido por este Despacho, aclara el tema en el título VII numeral 1.6 así:*

***“CAUSACIÓN EN LA COMERCIALIZACIÓN DE ANIMALES VIVOS***

*El artículo 468-2 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 108 de la Ley 788 de 2002, dispone que en la comercialización de animales vivos de que trata el artículo señalado, el Impuesto sobre las Ventas se causa en el momento en que el animal sea sacrificado o procesado por el mismo responsable, o entregado a terceros para su sacrificio o procesamiento. Para este efecto se requiere que el dueño de los animales sea responsable del régimen común.*

*El artículo 12 del Decreto 522 de 2003, señala que el impuesto debe ser liquidado por el dueño de los animales que sea responsable del régimen común en la fecha en que los sacrifique o procese, o los entregue para su sacrificio o procesamiento. /.../”*

*Por otra parte, el Decreto 1949 de 2003 dispone en su artículo 2:*

**“Retención del impuesto sobre las ventas al 2%.** *El impuesto sobre las ventas generado al momento del sacrificio en cabeza del dueño de los animales a la tarifa del 2%, deberá ser causado y asumido por el mismo responsable del impuesto perteneciente al régimen común, aplicando el porcentaje previsto en el artículo 437-1 del Estatuto Tributario. El impuesto así retenido deberá ser declarado en el mes de su causación y podrá ser tratado como descontable en el bimestre de su causación o en uno de los dos bimestres subsiguientes.”*

*2.- Cómo aplican los impuestos descontables los responsables del IVA que realizan operaciones exentas y gravadas y que además manejan tarifas diferenciales en compras y en ventas?*

*El Decreto 522 de 2003, artículos 12 y siguientes dispone lo pertinente en relación con impuestos descontables para productores de los nuevos bienes exentos del IVA. Además, en el artículo 15 en forma general prevé:*

**“Limitación del IVA descontable.** *De conformidad con lo previsto en los artículos 485, 488 y 490 del Estatuto Tributario, los responsables del Impuesto sobre las Ventas, al depurar el impuesto a su cargo con el valor del IVA descontable, deberán tener en cuenta las limitaciones originadas en las diferentes tarifas del impuesto que deban aplicar en sus operaciones. Para este efecto, deberán llevar en forma separada los registros contables correspondientes a las operaciones gravadas realizadas según la tarifa aplicable a cada una, así como los del impuesto generado en los costos y gastos imputables a cada tarifa.*

*Cuando los bienes y servicios que dan derecho al impuesto descontable constituyan costos y/o gastos comunes a las operaciones exentas, excluidas o gravadas a las diferentes tarifas del impuesto deberá establecerse una proporción del impuesto descontable en relación con los ingresos obtenidos por cada tarifa y por las operaciones excluidas.*

*Para estos efectos, los responsables deberán llevar cuentas transitorias en su contabilidad, en las cuales se debite durante el período bimestral el valor del impuesto sobre las ventas imputable a los costos y gastos comunes. Al finalizar cada bimestre dichas cuentas se abonarán con cargo a la cuenta impuesto a las ventas por pagar en el valor del impuesto correspondiente a costos y gastos comunes y proporcionales a la participación de los ingresos por tarifa en los ingresos totales, limitándolo a la tarifa a la cual estuvieron sujetas las operaciones de venta.*

*El saldo débito de las cuentas transitorias que así resulte al final del bimestre deberá cancelarse con cargo a pérdidas y ganancias.”*

*Por su parte, el Concepto Unificado de IVA No 001 de 2003, Título XI, numeral 1.9 expone:*

### **IMPUESTOS DESCONTABLES EN LA COMERCIALIZACIÓN DE ANIMALES VIVOS**

*Por norma general los impuestos descontables a que tienen derecho los responsables que venden bienes o servicios gravados están limitados por la tarifa a la que esté sometido el correspondiente bien o servicio; el exceso en caso de que exista, se llevará como un mayor valor del costo o del gasto, el cual se refleja en la declaración del Impuesto sobre la Renta y Complementarios.*

*En la comercialización de animales vivos el dueño puede tener una doble calidad: 1) Responsable de bienes gravados y 2) Productor exento.*

*Es responsable de bienes gravados cuando sacrifica o procesa los animales o los entrega a terceros para su sacrificio o procesamiento. Es producto exento por la comercialización de la carne y despojos comestibles resultantes del faenamamiento.*

*Mediante el Decreto Reglamentario No. 1949 del 14 de julio de 2003 el Gobierno Nacional reguló el tema de los impuestos descontables en esta actividad, señalando en el artículo 1º: "Tienen derecho a devolución del impuesto sobre las ventas pagado por la adquisición de bienes y servicios gravados que constituyan costo o gasto de su producción, los productores de los nuevos bienes exentos relacionados en el artículo 477 del Estatuto Tributario."*

*Establece el Decreto mencionado que en relación con las carnes, tendrá este derecho el productor dueño de los animales que los sacrifique o los haga sacrificar y comercialice las carnes o los despojos comestibles producto del sacrificio, calificados legalmente como exentos del IVA. Igualmente, el pescador que comercialice los pescados y carnes de pescado calificados legalmente como exentas del IVA, excepto el atún blanco, el de aleta amarilla y el de aleta azul o común, clasificables en las subpartidas 03.03.41.00.00, 03.03.42.00.00, y 03.03.45.00.00 del Arancel de Aduanas, los cuales están excluidos del IVA.*

*Es de anotar que del proceso denominado faenamamiento de animales, solamente la carne y los despojos comestibles señalados en el artículo 477 del Estatuto Tributario se encuentran exentos del IVA. Otros subproductos como las pieles, huesos, cerdas, abonos, etc. se encuentran gravados con el impuesto a la tarifa general mientras la ley no les señale otra tarifa o los excluya del gravamen.*

*En el evento que el dueño de los animales utilice un intermediario para el sacrificio o procesamiento y el producto del servicio de faenamamiento le sea devuelto para su comercialización, puede llevar como descontable el IVA por la comisión pagada al intermediario."*

3.- *El servicio de maquila en la incubación de huevo fértil está exento del IVA, tal como lo está el producto final que de él resulta (pollito de un día)?*

*Al respecto debo aclararle, en primer lugar, que la noción de operación de maquila está limitada por la definición legal que de ella hace la resolución No 1505 de 1992 expedida por el INCOMEX y que se refiere puntualmente a procesos de importación-exportación. De otro lado, la administración de impuestos ha conceptualizado que la incubación del huevo fértil, en la medida en que corresponde a un proceso natural de reproducción, no puede considerarse como un servicio intermedio de la producción, por cuanto no implica actividades de construcción, fabricación, elaboración o procesamiento inducido exteriormente por el hombre, en los términos del parágrafo del artículo 476 del Estatuto Tributario.”*

**CONCEPTO 09829 DE FEBRERO 12 DE 2010**

“Señor

**FERNANDO MUÑOZ**

*Calle 19 Norte No. 2 N 29 Edif Torre de Cali, Piso 9, Of. 901*

*Cali (Valle)*

*Cordial saludo Sr-Muñoz:*

*De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008, y la Orden Administrativa 006 de 2009, es función de esta Subdirección absolver de modo general las consultas escritas que –se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiarias en lo de competencia de la entidad.*

*Solicita reconsiderar la doctrina expuesta en la respuesta No, 3 del Concepto 063671 de 2003, respecto a que la incubación a escala industrial del huevo fértil corresponde a un proceso industrial y por consiguiente debe tratarse como un servicio intermedio de la producción, para efectos del impuesto sobre las ventas.*

*Argumenta que la naturaleza de la prestación del servicio de incubación implica el despliegue de una gama de actividades de recursos humanos, físicos, financieros, técnicos y tecnológicos que interactúan sistemáticamente a efectos de obtener, como bien final “un pollito”.*

*Del mismo modo, realiza una comparación analógica, del inciso 2º del artículo 440 del Estatuto Tributario, en donde se considera productor en relación con las carnes, el dueño de los respectivos bienes, que los sacrifique o los haga sacrificar, en relación con la leche el ganadero productor y respecto de huevos el avicultor.*

*También, apelando a la analogía y tomando como base el concepto unificado 001 de 2003, el consultante compara el proceso de faena miento (sic) con el de incubación de huevos-fértiles; señalando que ambos –obedecen a procesos naturales, que no implican actividades de fabricación, elaboración o –construcción, pero son indispensables en los procesos productivos de animales a escala o industriales en el que se requiere la interacción de recursos de toda índole, de consiguiente, deben acreditar la misma naturaleza frente al régimen del impuesto sobre las ventas.*

*Sobre el particular hay que señalar, que en efecto este proceso de incubación conlleva mantener los huevos fértiles en un ambiente propicio y natural hasta que se produce el nacimiento de los pollitos. La incubación, a pesar de disponer para la evolución del embrión de pollito de los equipos humanos, técnicos, tecnológicos, lo que está es permitiendo el nacimiento del pollito en las condiciones que la naturaleza requiere, sin que pueda afirmarse que estamos en presencia de un trabajo de fabricación, elaboración, construcción o producción del bien final, como equivocadamente lo trata el consultante en su argumentación. Esto teniendo en cuenta que con o sin incubación, los huevos fértiles pueden desarrollarse y dar nacimiento al pollito; cosa diferentes*

*es que mediante el sistema de incubación se busque mejorar tiempos de producción, entre otros aspectos.*

*En otras palabras el proceso de incubación si bien mantiene bajo control permanente y técnico el huevo fértil –lo cual puede permitir mejor rendimiento económico- no implica en manera alguna que a través de él se dé la “...fabricación, elaboración o construcción” del bien final es decir del pollito, por ello no es viable para efectos tributarios considerar dicho proceso como intermedio de la producción en los términos del –parágrafo del artículo 476 del Estatuto Tributario.*

*En este contexto, el Concepto 089443 de octubre 31 de 2007, al hacer referencia al parágrafo del artículo 476 del Estatuto Tributario referente al servicio intermedio de producción y a la noción de servicio para efectos del impuesto a las ventas, señaló:*

*“(...) Por otra parte, el parágrafo del –artículo 476 del Estatuto Tributario se aplica sobre bienes muebles gravados con el IVA, cuando para –producirlos, se acude- a servicios intermedios –encargados a terceros dentro de un proceso productivo de –fabricación, elaboración o construcción, o de ponerlos en condiciones de utilización dentro de esos procesos; es así como en el contexto citado la disposición hace referencia a la aplicación de la tarifa del bien resultante del servicio intermedio, no la del bien final. Es decir, siempre se parte del supuesto legal de que el servicio de fabricación, construcción, transformación o puesta en condiciones de utilización se efectúa sobre un bien gravado con una tarifa del IVA, ya sea la general, especial o con tarifa cero cuando se trata de un bien exento resultante del servicio intermedio.*

*Considerar que hay servicio intermedio de la producción sobre un bien de la naturaleza, cuando ninguna entidad real interviene en su fabricación dentro de un proceso productivo o sobre un bien no sometido al impuesto, implicaría que todos los servicios sobre bienes excluidos no tuvieran la tarifa, contrariando el querer del legislador, referido a que los servicios se encuentran gravados, definida la noción de servicio por el artículo 10 del decreto 1372 de 1992, como toda actividad, labor o trabajo prestado por una persona natural o jurídica, sin relación laboral con quien se contrata la*

*ejecución, que se concreta en una obligación de hacer, sin importar qué – predomine el factor material o intelectual y que genere una contraprestación en dinero o en especie, independiente de su denominación o forma de remuneración. (...)*

*Ahora bien, frente a la consideración realizada en la consulta que este servicio de incubación es similar al de faenamiento y por lo mismo debe considerarse como intermedio de la producción y por ende darle el mismo tratamiento tributario es pertinente recordar que a partir del 1 de enero de 2007, por disposición del artículo 38 de la Ley 1111 de 2006 que adicionó el artículo 476 del Estatuto Tributario, el servicio de faenamiento está excluido del impuesto sobre las ventas. En tal medida y como quiera que las exclusiones y/o exenciones en materia tributaria únicamente pueden ser establecidas por el Legislador, no es viable jurídicamente extenderlas.*

*En consecuencia, si bien la incubación del huevo fértil constituye un servicio según lo previsto en el artículo 1º del Decreto 1372 de 1992, no puede considerarse como intermedio de la producción, en los términos del artículo 476 del Estatuto Tributario, siendo en consecuencia gravado a la tarifa general del impuesto sobre las ventas.*

*Por lo anterior, se confirma la doctrina expuesta en la respuesta No. 3 del Concepto 063671 de 2003.”*

*En otras palabras el proceso de incubación si bien mantiene bajo control permanente y técnico el huevo fértil –lo cual puede permitir mejor rendimiento económico- no implica en manera alguna que a través de él se dé la “...fabricación, elaboración o construcción” del bien final es decir del pollito, por ello no es viable para efectos tributarios considerar dicho proceso como intermedio de la producción en los términos del –parágrafo del artículo 476 del Estatuto Tributario.”*

Vistos los actos demandados, la Sala precisa que, con anterioridad, con ocasión del estudio de la demanda de simple nulidad contra otros memorandos, oficios y conceptos proferidos por varias dependencias de la DIAN<sup>4</sup>, aclaró qué debe entenderse por el “proceso de producción y comercialización de huevos”, así:

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

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

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

*Considerar, que en el caso del avicultor, que ha criado y levantado las gallinas ponedoras con el único propósito de producir y comercializar los*

---

<sup>4</sup> Se anularon los numerales 5 del Memorando N° 00594 del 05 de agosto de 2004, expedido por los Subdirectores de Fiscalización Tributaria y Recaudación de la DIAN y 3.b) del Memorando N° 00842 del 28 de noviembre de 2005 expedido por el Jefe de la Oficina Jurídica y los Subdirectores de Fiscalización Tributaria y Recaudación de la DIAN; la parte final del Concepto N° 091645 del 30 de diciembre de 2004 y el oficio N° 005335 del 3 de febrero de 2005 expedidos por la División de Normativa y Doctrina Tributaria de la DIAN.

*huevos, no tiene derecho a la devolución del IVA pagado por los bienes y servicios destinados a los procesos de cría y levante de las pollitas, es desconocer, no sólo que el desarrollo del proceso de producción de los huevos implica una serie de pasos anteriores que culminan cuando se obtiene el producto final que se va a comercializar sino, que la finalidad de la Ley 788 de 2002 al incluir en el listado de bienes exentos de impuesto sobre las ventas los huevos de ave con cáscara, frescos, fue que no se le trasladara al consumidor final, como mayor costo, el IVA pagado en la adquisición de bienes y servicios necesarios para la producción y comercialización de los mismos. En todo caso, el avicultor debe cumplir con los requisitos formales y llevar las cuentas separadas del IVA para acceder a la devolución".<sup>5</sup>*

Ahora, para un mejor entendimiento del caso, se trae el concepto rendido por la Federación Nacional de Avicultores de Colombia FENAVI, en el que se precisa el proceso de producción que culmina con el nacimiento de pollitos de un día de nacidos<sup>6</sup>:

**Proceso natural:**

*La gallina reproductora, en este caso ponedora de los huevos fértiles para la producción de pollitos o pollitas de un día, tiene un período productivo de 64 semanas aproximadamente, de los cuales, 20 semanas aproximadamente transcurren en el período de maduración del ave hasta estar apta para su etapa reproductiva, denominada fase de levante.*

*Una vez el ave reproductora inicia de (sic) período de producción y encuentra que tiene huevos acumulados en su nido (por lo general más de cuatro), empieza a entrar en un estado de clueques, conocida como gallina clueca. Situación que se genera por un cambio hormonal en el ave a través de un*

---

<sup>5</sup> CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. Consejera ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ. Bogotá D.C. veinticuatro (24) de marzo de dos mil once (2011). Radicación número: 11001-03-27-000-2008-00004-00(16997). Actor: LINA FERNANDA CASTIBLANCO MANTILLA. Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

<sup>6</sup> Folios 52 a 54.

*aumento en la temperatura corporal, período en el cual su frecuencia de postura de huevos se reduce. Finalmente, cuando se tienen en promedio de 8 a 10 huevos el ave cesa su producción.*

*Posteriormente, el ave entrará a la fase de incubación que le toma un tiempo aproximado de 22 días o más hasta que nazca el pollito o pollita. Una vez nacidos los polluelos la gallina se dedica a la cría de los mismos por un tiempo aproximado de tres meses, tiempo en donde cesa su producción, período en el cual el organismo del ave se adapta para iniciar un nuevo ciclo reproductivo.*

*En estas condiciones, el ave reproductora pondrá un máximo de 40 a 50 huevos en toda su etapa reproductiva. Adicionalmente, del 100% de los huevos incubados se tiene una tasa de incubación aproximada del 80%, explicado porque no todos los huevos han sido rotados en el nido de igual forma, o por roturas durante el proceso de calentamiento. De otra parte, una vez han nacido los polluelos en los tres meses de su cuidado natural, el nivel de desarrollo de los mismos es desigual.*

#### **Proceso artificial:**

*En el proceso de producción artificial que termina con la incubación, las aves no entran en fase de clueques, en especial, porque los huevos son recogidos de los nidos con frecuencia, justamente para evitar que la gallina pase a un estado de calentamiento corporal. Mientras esto ocurre, los huevos fértiles son descontaminados y almacenados a baja temperatura hasta que se tengan los volúmenes necesarios para introducirlos a las incubadoras.*

*En este esquema las gallinas mantienen una frecuencia de producción constante durante toda su vida productiva (aproximadamente 64 semanas para el caso de las reproductoras), mientras que en modo natural tan sólo están en producción 36 semanas. Es decir, bajo clueques la gallina reduce su productividad potencial en un 56%.*

*La producción artificial permite que la gallina ponga entre 145 a 160 huevos aproximadamente por cada ave en su fase productiva. En unidades producidas, en el estado natural sólo se produce el 31% de los huevos obtenidos en modelo artificial. Por tanto, el proceso artificial de la incubación altera la condición natural de producción.*

*De otra parte, de cada 100 huevos fértiles que se lleven a la incubadora, el 99% de ellos nacen como pollitos o pollitas de un día. Además, como los mismos no son criados por las aves en estado de clueques, su grado de desarrollo es más homogéneo y por ende con un mayor efecto sobre su productividad final.*

*Si bien es claro que los huevos fértiles pueden desarrollarse por la vía natural a través de la incubación directa de la gallina, o incubándolos por la vía artificial, incubadoras, es este último el que se utiliza en la avicultura mundial.*

*Por lo anteriormente expuesto, para la industria avícola la incubación no es un proceso natural en sí mismo. Y su condición artificial no sólo se circunscribe al proceso de manejo técnico y especializado para la incubación, también trasciende al proceso de desarrollo del ave ponedora, en el caso de las reproductoras. Es de señalar que los elementos técnicos de producción antes indicados están debidamente soportados por estudios especializados sobre el tema que bien podemos poner a su disposición. (...)"*

Se precisa, entonces, que el proceso artificial de incubación de huevos fértiles prestado por el avicultor o por un tercero es una técnica de uso generalizado a nivel mundial, cuyo propósito es, de una parte, incrementar la postura de huevos, y de otra, incrementar el nacimiento de pollitos o pollitas de un día. En ese entendido, para la Sala, el proceso artificial de incubación sí constituye un servicio intermedio en la producción industrial de pollitos (bien final).

Este tipo de procedimientos de incubación artificial, se reitera, es el que actualmente se utiliza, no sólo a nivel local, sino a nivel mundial en la industria avícola, en la

medida en que representa mayores beneficios desde la perspectiva económica-productiva<sup>7</sup>.

Ahora, en lo que respecta al tratamiento tributario de dicho servicio, se precisa que, antes de la Ley 788 del 2002, el servicio de incubación de huevos fértiles estaba excluido del impuesto sobre las ventas, por cuanto, de conformidad con el parágrafo del artículo 476 del Estatuto Tributario, los servicios intermedios en la producción se gravan con la tarifa del bien resultante del servicio. De tal manera que si el bien resultante eran pollitos de un día de nacidos, excluidos del impuesto sobre las ventas, el servicio de incubación también quedaba excluido del impuesto sobre las ventas.

Actualmente, los pollitos de un día de nacidos están exentos del impuesto sobre las ventas<sup>8</sup>, y, por tanto, el servicio de incubación de huevos fértiles también está

---

<sup>7</sup> Un estudio realizado por la Universidad Politécnica de Madrid concluyó que en los actuales modelos de explotación de reproductoras se ha eliminado la incubación natural. Desde una perspectiva económico-productiva, una incubación natural será totalmente negativa, dado que el ave interrumpiría durante esta fase su puesta y disminuiría con ello el número de huevos puestos por ciclo, que es precisamente la razón primera de su explotación. Es preciso, por tanto, recurrir a la incubación artificial.

Para obtener el mayor número posible de pollitos viables de 1 día, no basta con obtener el máximo número de huevos fértiles. Es preciso manejar éstos de forma adecuada para evitar contratiempos al embrión, que afectarían a su posterior viabilidad.

Tampoco puede olvidarse el manejo adecuado del huevo durante el período de incubación, ni las atenciones que requiere el pollito recién nacido. (Fuente: [http://ocw.upm.es/produccion-animal/produccion-avicola/contenidos/TEMA\\_7\\_INCUBACION/7-1-manejo-del-huevo-fertil-antes-de-la-incubacion/view](http://ocw.upm.es/produccion-animal/produccion-avicola/contenidos/TEMA_7_INCUBACION/7-1-manejo-del-huevo-fertil-antes-de-la-incubacion/view))

<sup>8</sup> Artículo 31 de la Ley 788 de 2002. *Bienes exentos*. Modificase el artículo 477 del Estatuto Tributario, el cual queda así:

**Artículo 477.** *Bienes que se encuentran exentos del impuesto.* Están exentos del impuesto sobre las ventas los siguientes bienes:

exento del impuesto, teniendo en cuenta que es un servicio intermedio de la producción de pollitos de un día de nacidos.

## **2.4 CONCLUSIÓN**

De acuerdo con las anteriores consideraciones, la Sala precisa que el Concepto 63671 de 2003 y el Oficio 9829 de 2010 son nulos por violar el artículo 476 del Estatuto Tributario, en cuanto concluyen que el servicio de incubación de huevos fértiles no es un servicio intermedio de la producción de pollitos de un día de nacidos.

En consecuencia se declarará la nulidad del numeral 3 del Concepto 63671 del 2 de octubre de 2013, el Concepto 28603 del 20 de abril de 2010 y el Oficio 9829 del 12 de febrero de 2010.

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,

### **F A L L A**

**PRIMERO: *DECLÁRASE*** la nulidad de los siguientes apartes del Concepto 63671 del 2 de octubre de 2003, proferido por la División de Formativa y Doctrina Tributaria de la U.A.E. DIAN.

**Concepto 63671 de 2003.**

*“(…) “3.-El servicio de maquila en la incubación de huevo fértil está exento del IVA, tal como lo está el producto final que de él resulta (pollito de un día)?*

*Al respecto debo aclararle, en primer lugar, que la noción de operación de maquila está limitada por la definición legal que de ella hace la resolución No 1505 de 1992 expedida por el INCOMEX y que se refiere puntualmente a procesos de importación-exportación. De otro lado, la administración de impuestos ha conceptualizado que la incubación del huevo fértil, en la medida en que corresponde a un proceso natural de reproducción, no puede considerarse como un servicio intermedio de la producción, por cuanto no implica actividades de construcción, fabricación, elaboración o procesamiento inducido exteriormente por el hombre, en los términos del párrafo del artículo 476 del Estatuto Tributario.” (...).”*

**SEGUNDO: DECLÁRASE** la nulidad del Concepto 28603 del 23 de abril de 2010, expedido por la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina y del Oficio 9829 del 12 de febrero de 2010, expedido por el Director de Gestión Jurídica, ambas áreas de la U.A.E. DIAN.

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

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

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**

**HUGO FERNANDO BASTIDAS**

Presidente de la Sala

**BÁRCENAS**

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE  
VALENCIA**

**CARMEN TERESA ORTÍZ DE  
RODRÍGUEZ**