

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

**CONSEJERA PONENTE: CARMEN TERESA ORTÍZ DE RODRÍGUEZ**

Bogotá, D. C., veintitrés (23) de octubre de dos mil catorce (2014)

**Ref.: 050012331000201002076 01  
Número Interno 19915  
AMCOR PET PACKAGING DE  
COLOMBIA S. A., contra LA DIAN  
FALLO**

Se decide la apelación interpuesta por la parte demandada, contra la sentencia del 28 de junio de 2012, por la cual el Tribunal Administrativo de Antioquia decidió la acción de nulidad y restablecimiento del derecho instaurada contra los actos administrativos que determinaron el impuesto sobre las ventas a cargo de la accionante, por el segundo bimestre gravable de 2006.

Dicho fallo dispuso:

*“1º. Se decreta la nulidad de las Resoluciones 112412009000053 del 14 de mayo de 2009 y la resolución 900052 del 31 de mayo de 2010 que resuelve el recurso de reconsideración en lo relacionado con la liquidación oficial de revisión del IVA correspondiente al segundo bimestre del 2006*

*2º Se niegan las demás pretensiones de la demanda.”*

**ANTECEDENTES**

El 11 de mayo de 2006, AMCOR PET PACKAGING DE COLOMBIA S. A. presentó declaración electrónica de impuesto sobre las ventas correspondiente al segundo bimestre gravable del año 2006.

Dicha declaración liquidó ingresos brutos por operaciones excluidas de \$889.406.000, provenientes de la prestación del servicio de fabricación de envases a la compañía INDEGA S. A. para la producción de agua manantial en botella, en cuanto los consideró servicios intermedios de la producción; impuesto a cargo por operaciones gravadas de \$1.635.560.000 y un saldo favor de \$445.760.000.

Previos cruces de información, emplazamiento para corregir e inspección tributaria, la División de Fiscalización de la Administración Especial de Impuestos de Medellín propuso adicionar al impuesto a cargo por operaciones gravadas, la parte de ingresos correspondiente al servicio de fabricación del envase (\$142.305.000).

Lo anterior, porque para prestar dicho servicio incorporó bienes gravados que ella misma fabricó, elaboró y procesó, incurriendo así en el hecho generador de IVA previsto en el literal c) del artículo 421 del ET.

Tal propuesta de modificación fue aceptada por la Liquidación Oficial de Revisión N° 112412009000053 del 14 de mayo de 2009, que redujo a \$0 los ingresos brutos por operaciones excluidas, incrementó el impuesto a cargo por operaciones gravadas a \$1.779.103.000, impuso sanción por inexactitud de \$644.750.000 y determinó un saldo a pagar de \$601.959.000.

Mediante la Resolución N° 90005 del 31 de mayo de 2010 se modificó la anterior liquidación, en sede del recurso de reconsideración. En tal sentido, se levantó la sanción impuesta, se redujo a \$0 el saldo a pagar y se determinó un saldo a favor de \$42.791.000.

## **LA DEMANDA**

AMCOR PET PACKAGING DE COLOMBIA S. A solicitó la nulidad de la liquidación oficial de revisión y de la resolución que la confirmó. A título de restablecimiento del derecho, pidió que se confirme su derecho a la

devolución de pagos en exceso por concepto de IVA, respecto de los servicios intermedios de la producción de agua envasada que prestó durante el segundo bimestre de 2006.

Invocó como violados los artículos 95 (N° 9), 338 y 363 de la Constitución Política; 421 (lit. c), 476 (parágrafo), 683 y 711 del Estatuto Tributario; 27, 28 y 30 del Código Civil y 264 de la Ley 223 de 1995. Sobre el concepto de violación expuso, en síntesis:

AMCOR participa en el proceso de producción de agua envasada por parte de INDEGA S. A., vendiéndole la preforma PET y posteriormente, por encargo de INDEGA, incorporándola a dicho proceso, con el respectivo servicio de soplado. De esa forma el PET se convierte en botella.

El agua envasada es un producto resultante del servicio intermedio de la producción que presta AMCOR. Dicho producto se encuentra excluido de IVA en los términos de la partida 22.01 de la nomenclatura arancelaria nandina vigente y el parágrafo del artículo 476 del ET.

La fabricación de envases para medicamentos difiere de la de envases para agua, porque mientras los primeros no pueden considerarse materia prima del producto final ni califican como servicio intermedio de esa producción, los segundos sí tienen tal connotación, dado que el agua envasada es un bien excluido de IVA.

Así, el servicio prestado por la contribuyente se encuentra excluido de IVA porque de aquél resulta el bien envasado. El objeto de la exclusión no es el agua en su estado natural sino envasada; para la elaboración del envase y, consiguientemente, del bien excluido de IVA, es determinante el embotellamiento, el control de calidad ejercido sobre el mismo y su puesta en condiciones de utilización.

El agua envasada resulta directa e inmediatamente de los servicios de soplado de botellas y embotellamiento de agua. Dichos servicios se consideran intermedios de la producción de un bien que no es de la naturaleza, pues el agua no viene naturalmente envasada, y se prestan dentro de un proceso productivo en el que el bien se produce o se pone en condiciones de utilización.

Las conclusiones de los actos demandados contrarían la descripción del proceso de producción en línea que certificaron los auditores de la División de Fiscalización en el requerimiento especial previo a dichos actos.

La aplicación de la tarifa del bien resultante del servicio, establecida en el parágrafo del artículo 476 del ET no se encuentra condicionada a que el aporte de materia prima diste de una venta en los términos del artículo 421 ibídem.

La Administración desconoció la exclusión legal de IVA para los servicios que suponen la obtención del producto final y que constituyen una etapa de su fabricación; con ello se arrogó una competencia que sólo le corresponde al legislador.

Los actos administrativos se fundan en apreciaciones erróneas, porque la inexistencia de servicios intermedios de la producción trae consigo la inexistencia de servicios excluidos del impuesto y de aporte de materias primas a servicios no gravados. El literal c) del artículo 421 del ET refiere a la transformación de la materia prima que se incorpora al proceso y no al bien resultante del mismo.

AMCOR no aporta botellas al proceso de producción, sino resina, de manera que para la aplicación del literal c) se requeriría que dicha empresa construyera, produjera, fabricara, elaborara o procesara la resina. En todo caso, dicha empresa no transformó el envase, porque no lo hizo cambiar de forma ni lo transmutó en otra cosa.

Lo que hizo la contribuyente fue simplemente incorporar el PET y, mediante el proceso de soplado, transformarlo en una botella para envasar agua. O sea, la botella no se transforma en un bien no gravado, sino que resulta de la transformación de la resina, llenándose de agua para poner ese líquido en condiciones de utilización como agua envasada.

En síntesis, la demandante ejecuta un trabajo de fabricación con aporte de materia prima que supone la elaboración del producto final, y el bien resultante de ese servicio intermedio de la producción es el agua envasada excluida de IVA.

### **CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

La DIAN invocó la ineptitud de la demanda, por la improcedencia de la pretensión de restablecimiento del derecho. Lo anterior, porque tal pretensión difiere de la consecuencia directa de la anulación de los actos demandados, concretada en la firmeza de la declaración privada y no en el efecto de un litigio propio del juicio de legalidad contra actos que niegan solicitudes de devolución.

Así mismo, se opuso a la pretensión de nulidad por las siguientes razones:

La demandante presta un servicio excluido del impuesto a las ventas por virtud del parágrafo del artículo 476 del ET, para lo cual incorpora bienes gravados (envases) que ella misma fabrica, elabora y procesa, tipificando así el hecho generador de IVA previsto en el literal c) del artículo 421 ibídem.

La interpretación sistemática de las normas mencionadas descarta la aplicación del parágrafo referido, porque este alude a los servicios intermedios de la producción, exclusivamente asociados a la fabricación, elaboración y consecución de bienes muebles gravados, y no a la prestación de servicios.

De acuerdo con ello y al amparo de la doctrina oficial existente desde el año 2004, los actos demandados se ajustan a derecho.

### **LA SENTENCIA APELADA**

El Tribunal anuló los actos demandados, por las siguientes razones, enmarcadas en los argumentos de diferentes sentencias proferidas por esta Sección<sup>1</sup>:

Para efecto del impuesto sobre las ventas, quien realiza la transformación de un bien gravado en uno no gravado, debe ser la misma persona que elabora el bien objeto de transformación. Tal condición no se cumple en el sub lite, porque AMCOR no elabora el agua envasada.

La composición química de dicho líquido tampoco es objeto de un proceso de transformación, no obstante lo cual AMCOR si la pone en condiciones de utilización y, en esa medida, a su actividad debe aplicársele la misma tarifa del agua envasada, como bien o producto final que según el artículo 424 del ET está excluido de IVA.

El envasado hace parte del proceso productivo del refresco, cerveza o líquido final, que en el caso de recursos naturales como el petróleo requiere de una actividad intermedia para ponerlos en condiciones de utilización.

La actividad desplegada por la demandante es un servicio intermedio de la producción que no tipifica la venta establecida en el literal c) del artículo 421 del ET, sino un servicio excluido de IVA. El agua envasada es el producto resultante de la prestación de dicho servicio.

---

<sup>1</sup> Del 27 de julio de 2001, 26 de octubre de 2004 y 13 de agosto de 2009. No cita los números de expediente de tales providencias.

La pretensión de restablecimiento del derecho no se ajusta a la pretensión principal de nulidad de la liquidación oficial de revisión expedida contra la demandante, porque el trámite de devolución al que refiere dicha petición es el establecido en los artículos 850 a 865 ibídem, sin que el mismo se haya iniciado.

En consecuencia, y en virtud del principio de congruencia de la sentencia, el a quo se abstuvo de pronunciarse sobre tal aspecto.

### **RECURSO DE APELACIÓN**

La demandada apeló la sentencia. Al efecto y en síntesis, adujo:

Los bienes excluidos de IVA no causan tal impuesto, porque la venta de los mismos no confiere la calidad de responsable a quien la realiza, ni le otorga el derecho a descontar el gravamen pagado en las compras. Ese tributo debe llevarse como un mayor valor del costo o gasto.

En el caso de los bienes exentos, el impuesto se causa en las ventas realizadas por los productores que adquieren la calidad de responsables, pero con tarifa \$0 y derecho a solicitar descuentos por el IVA facturado en la adquisición de bienes y servicios realizados.

La demandante no presta servicios intermedios de la producción de un bien excluido, como el agua envasada, en los términos del artículo 476 del ET, porque el producto está gravado con el impuesto a las ventas, por aplicación directa del artículo 421 ibídem.

El servicio intermedio de la producción entraña per se una actividad sobre el producto mismo. El embotellamiento de agua no involucra esa actividad, a pesar de coexistir con servicios prestados por terceros para culminar el proceso productivo con la tarea de envasado que, como tal, no implica un

mayor valor del costo porque no deja a los bienes resultantes en condiciones de ser utilizados.

El régimen del servicio en materia de IVA no es el que corresponde al bien que se deja en condiciones de ser utilizado. No existe un activo movable.

El restablecimiento del derecho congruente con los procesos de determinación en los que se discute un mayor impuesto es la firmeza de la declaración modificada por los actos que finalizan dichos procesos, y no la orden de devolución de saldos a favor.

### **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

Al alegar de conclusión la **actora** precisó:

Indega es propietaria de la resina PET y, por lo mismo, quien asume todo riesgo asociado a esa materia prima para fabricar envases.

Amcor presta un servicio a INDEGA en cuanto transforma el PET que previamente le ha vendido y, en esa medida, ejecuta una prestación de hacer que de manera alguna le traslada la propiedad del PET perteneciente a INDEGA.

El artículo 2053 del CC señala que cuando la materia prima es suministrada por la persona que hace el encargo, como para el caso es INDEGA, el contrato no supone la venta de una cosa sino la prestación de un servicio; de allí que la actuación administrativa de la DIAN esté viciada de nulidad por falsa motivación, máxime cuando en varios de sus conceptos se ha remitido a la norma legal mencionada para diferenciar la existencia de un servicio de la de una compraventa.

El servicio prestado por AMCOR no constituye una transformación ni una incorporación, porque no agrega ni une un bien corporal mueble a un servicio

no gravado; lo que hace es vender la materia prima, facturar el IVA sobre ello y, luego, prestar el servicio para transformar esa materia propiedad de INDEGA.

El servicio de transformación del PET en envase, tiene la vocación de generar IVA, excepto cuando se presta dentro del proceso de producción de agua envasada que no genera dicho impuesto, carece de tarifa y, por tanto, descarta la posibilidad de cuantificar la obligación tributaria.

Es decir, el servicio se encuentra gravado pero, por efecto de la ficción que establece el párrafo del artículo 476 del ET, no existiría una tarifa para calcular el impuesto, pues dicha norma ordena aplicar la del bien resultante. Lo dicho en la demanda sobre tal aspecto se reitera en esta oportunidad.

Amcor no es quien fabrica el bien incorporado al servicio no gravado, ni quien transforma un bien no gravado. Para la doctrina de la DIAN es relevante que el bien incorporado al servicio no gravado haya sido fabricado por la misma persona y que como consecuencia de la prestación del servicio no gravado se transfieran o consuman los bienes.

Lo que la demandante incorpora a la cadena de producción del agua envasada es el PET o resina que participa en ese proceso de producción, pero Indega es la empresa que suministra tal preforma.

Finalmente, la accionante solicitó que se realizara una audiencia pública para exponer los aspectos de hecho y de derecho debatidos en el caso concreto.

La **DIAN**, por su parte, insistió en que la actividad ejecutada por AMCOR constituye un hecho generador de IVA, porque incorpora un bien mueble (envase) gravado y lo transforma en un bien no gravado (agua envasada), habiendo sido fabricado y procesado por la demandante.

Lo que genera IVA es la fabricación del envase por quien lo incorpora en el bien final “agua envasada”, que se encuentra excluido del impuesto.

La actividad de la contribuyente no es un servicio intermedio en la fabricación del bien excluido, porque lo que hace es transformar un bien gravado en un bien excluido y ese proceso, per se, origina el tributo, según el literal c) del artículo 421 del ET.

De hecho, al analizar la exclusión de IVA para servicios funerarios, el Consejo de Estado destacó que para negar el carácter de venta en la incorporación de bienes corporales muebles a servicios no gravados, quien incorpora el bien no puede ser el mismo productor de los bienes incorporados o transformados.

En ese sentido, reiteró que los servicios intermedios de la producción a los que refiere el parágrafo del artículo 476 del ET, hace relación a los trabajos de fabricación, elaboración o construcción de bienes corporales muebles realizados por encargo de terceros, para obtener un producto final, fabricarlo, elaborarlo, construirlo o ponerlo en condiciones de utilización.

Si el prestador del servicio pone la materia prima para poner el bien en condiciones de utilización, se pierde la esencia del concepto de servicio para constituir simplemente la venta de un bien, pues la relación entre servicio y producto debe ser directa.

### **CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO**

El Ministerio Público rindió concepto desfavorable respecto del recurso de apelación, por las siguientes razones:

En los trabajos de creación de bienes corporales muebles realizados por encargo de terceros, sea que supongan la obtención de un producto final, que hagan parte de la creación del mismo o que lo pongan en condiciones de

uso, se aplica la tarifa del bien resultante de la prestación del servicio. En consecuencia, si el bien obtenido está excluido del IVA, el servicio prestado también lo estará.

Los artículos 421 y 476 del ET son normas excluyentes que no pueden integrarse, porque mientras el primero prevé los hechos que se consideran venta, el segundo establece los servicios excluidos. Así, lo que debe hacerse es examinar la situación de la actora para determinar si realiza un hecho considerado como venta o si se encuentra beneficiada por la exclusión.

La actora presta un servicio a la empresa Industria Nacional de Gaseosas S A., consistente en la producción de envases para agua; el agua envasada, que es el producto final, se encuentra excluida a la luz de la partida 22.01 de la nomenclatura nandina del arancel de aduanas.

La empresa que incorpora el envase elaborado por la actora y produce el agua envasada como producto excluido es la Industria Nacional de Gaseosas, en tanto que el literal c) del artículo 421 del ET exige que la incorporación la realice quien fabrica el bien incorporado para considerarse como una venta.

A la demandante debe aplicársele el párrafo del artículo 476 ibídem por el servicio intermedio que presta a la Industria Nacional de Gaseosas para la producción del bien final excluido.

No procede pronunciamiento alguno sobre el cuestionamiento hecho a la pretensión de la accionante en relación con la devolución de saldos a favor, porque la Administración de Impuestos, como apelante única, sólo puede impugnar lo que le es desfavorable.

En este orden de ideas, el Ministerio Público solicitó que se confirme la sentencia apelada.

## **CONSIDERACIONES**

Se ha puesto a órdenes de la Sección el juicio de legalidad de los actos administrativos que determinaron el impuesto sobre las ventas a cargo de la demandante para el segundo bimestre del año 2006.

Sea lo primero señalar que, conforme con el artículo 147 del CCA, aplicable al sub lite en virtud del régimen de transición previsto en el inciso tercero del artículo 308 del CPACA<sup>2</sup>, no procede la solicitud de audiencia pública elevada por la parte actora en los alegatos de conclusión de segunda instancia, comoquiera que los elementos de juicio aportados al proceso resultan suficientes para resolver el presente juicio de legalidad y esclarecer los puntos de hecho o de derecho atinentes al mismo.

En consecuencia, entra la Sala a examinar el problema jurídico planteado en el recurso de apelación interpuesto.

En los términos de dicha impugnación, corresponde establecer si el servicio prestado por la demandante a la Industria Nacional de Gaseosas S. A. para la producción de agua envasada, durante el segundo bimestre del año 2006, se encuentra excluido del impuesto a las ventas como servicio intermedio de esa producción, a la luz del párrafo del artículo 476 del ET, o sí, por el contrario, debe tributar bajo el supuesto previsto en el literal c) del artículo 421 ibídem.

Para ello se consideraran los siguientes aspectos:

AMCOR PET PACKAGING DE COLOMBIA es una empresa dedicada a la elaboración de envases y contenedores plásticos y a la producción de objetos similares; a la elaboración de todos los demás empaques para la industria; al montaje de fábricas para la transformación de esos materiales plásticos; y a la compra y venta de materias primas necesarias para la

---

<sup>2</sup> A la entrada en vigencia de la Ley 1437 de 2011 (2 de julio de 2012) el presente proceso se encontraba en curso.

elaboración de envases y contenedores plásticos y de objetos similares, así como de los productos elaborados con las mismas, entre otras actividades<sup>3</sup>.

Los antecedentes administrativos allegados al proceso dan cuenta de que dicha empresa fue contratada por la Industria Nacional de Gaseosas S. A. – INDEGA -, para realizar parte del proceso de fabricación de agua envasada, con *“el suministro de la preforma PET, el soplado de la misma, la ubicación de los envases terminados en las bandas transportadoras”* para el correspondiente envase y etiquetado, *“el proceso de envase y el debido control de calidad de las botellas”*<sup>4</sup>.

También dejaron en claro que la contribuyente prestó ese servicio en la planta de INDEGA, ubicada en el Municipio de la Calera, y que para ello utilizó tanto sus equipos como los que la contratista le entregó en comodato.

En ese sentido, el Acta de Inspección Tributaria visible en los folios 216 a 218 anotó que para la prestación del servicio por parte de AMCOR requería *“la incorporación y/o transformación del envase, el cual fabrica íntegramente desde el suministro de las preformas requeridas, realizando en la planta del tercero el soplado de la preforma para obtener el envase, colocándolas luego en las bandas transportadoras para su correspondiente envase y etiquetado.”*

Las facturas expedidas por la demandante liquidaron el IVA sobre la materia prima incorporada y no sobre el valor total de los envases. La DIAN considera que el impuesto debió liquidarse sobre ese valor total como bien corporal mueble que se transforma en un bien no gravado, habida cuenta de que el agua envasada se encuentra excluida de dicho gravamen.

---

<sup>3</sup> Certificado de Existencia y Representación Legal, fls. 3 a 6

<sup>4</sup> Contrato de Servicios Intermedios visible en los folios 163 a 175.

## **EL FUNDAMENTO LEGAL DE LA EXCLUSIÓN PRETENDIDA POR LA DEMANDANTE**

Determinada la actividad gravada por los actos demandados, corresponde ahora establecer si la misma se encuentra excluida de impuesto sobre las ventas por encajar en el supuesto previsto en el parágrafo del artículo 476 del ET, modificado por el artículo 48 de la Ley 488 de 1998, a cuyo tenor se lee:

*“Se exceptúan del impuesto los siguientes servicios:*

***PARAGRAFO. 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<sup>5</sup>.”***

El precepto anterior describe trabajos que por su connotación, funcionalidad e incidencia en el proceso productivo, se consideran servicios intermedios del mismo, siempre que cumplan tres condiciones a saber:

- Que recaigan sobre bienes corporales muebles.
- Que se contraten por terceros
- Que se presten para obtener el producto final o para coadyuvar a su fabricación, elaboración, construcción o puesta en condiciones de utilización.

---

<sup>5</sup> En el año 2010 el artículo 49 de la Ley 1430 adicionó un segundo inciso según el cual “Lo dispuesto en el presente parágrafo no aplica para las industrias de minería e hidrocarburos.”

La consecuencia legalmente prevista ante el cumplimiento de los presupuestos anteriores es la de que a los servicios prestados se les debe aplicar la tarifa del bien resultante.

El hecho de que el elemento tarifario sea propio de los bienes gravados no significa que la regla normativa comentada resulte ajena a los bienes excluidos, los cuales, per se, no generan impuesto. Es así porque, según lo tiene dicho la jurisprudencia<sup>6</sup>, el párrafo se aplica tanto a los bienes excluidos como a los bienes exentos, que sí son gravados pero a tarifa \$0; una interpretación en sentido contrario vulneraría el principio de equidad.

La sala se refirió al párrafo que se comenta en la Sentencia del 28 de octubre de 2004, exp. 14064, al anular el numeral 3.1. del Capítulo III del Título IV del Concepto N° 0001 de junio 19 de 2003<sup>7</sup>, por concluir que se apartaba del contenido y alcance del párrafo del artículo 476 del ET, en cuanto al tratamiento que en materia del impuesto sobre las ventas está previsto para los servicios intermedios de la producción.

Dicha providencia precisó que “si el mismo productor no efectuaba un determinado proceso, sino que encargaba 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 coloca en condiciones de utilización, sin que se requiera la adición o aporte de materias primas.

En ese sentido, añadió “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

---

<sup>6</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 23 de julio de 2009, exp. 16012.

<sup>7</sup> Referido a los “SERVICIOS PRESTADOS SOBRE HIDROCARBUROS DE SEPARACIÓN DE SUS COMPONENTES, ESTABILIZACIÓN, DESHIDRATACIÓN DE GAS Y MINIMIZACIÓN DE IMPUREZAS.”

para que pueda hablarse de servicio intermedio de la producción. En esencia, los servicios intermedios son los que están involucrados en el proceso productivo.”

### **EL IMPUESTO A LAS VENTAS SOBRE LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS – INCORPORACIÓN DE BIENES CORPORALES MUEBLES A SERVICIOS NO GRAVADOS**

El artículo 420 del Estatuto Tributario establece como hechos generadores de impuesto sobre las ventas:

*“a) Las ventas de bienes corporales muebles que no hayan sido excluidas expresamente<sup>8</sup>;*

*b) La prestación de los servicios en el territorio nacional (Modificado por ley 6 de 1992, artículo. 25.)*

*c) La importación de bienes corporales muebles que no hayan sido excluidos expresamente.”*

Por su parte y refiriéndose al hecho generador previsto en el literal a), anteriormente transcrito, el artículo 421 considera ventas los siguientes actos:

*“a. Todos los actos que impliquen la transferencia del dominio a título gratuito u oneroso de bienes corporales muebles, independientemente de la designación que se dé a los contratos o negociaciones que originen esa transferencia y de las condiciones pactadas por las partes, sea que se realicen a nombre propio, por cuenta de terceros a nombre propio, o por cuenta y a nombre de terceros.*

*b. Los retiros de bienes corporales muebles hechos por el responsable para su uso o para formar parte de los activos fijos de la empresa.*

*c. Adicionado por el artículo 50 de la Ley 488 de 1998. **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.”***

---

<sup>8</sup> Declarado exequible por Sentencia C-173 de 2010

Como se ve, la hipótesis prevista en el literal c) anteriormente transcrito, enuncia dos acciones:

- La **incorporación** de bienes corporales muebles a inmuebles o a servicios no gravados, como "acción o efecto de incorporar o incorporarse", lo cual, a su vez, implica "agregar, unir una cosa a otra para que haga un todo con ella"<sup>9</sup>.
- La **transformación** de bienes corporales muebles gravados en bienes no gravados, como "acción y efecto de transformar o transformarse", es decir, de "hacer cambiar de forma a una persona o cosa" o "transmutar una cosa en otra"<sup>10</sup>.

Y las sujeta a la condición de que los bienes corporales muebles incorporados o transformados hayan sido construidos, fabricados, elaborados o procesados, por quien efectúa la incorporación o la transformación.

Como tales, la incorporación y la transformación implican traspasos intermedios de propiedad y quien las realiza adquiere la condición de sujeto pasivo del impuesto.

En tales casos, según lo precisó la Sentencia C-488 de 2000 que declaró exequible el precepto legal comentado (artículo 50 de la ley 488 de 1998 que adicionó al artículo 421 del Estatuto Tributario, el literal c), "lo que origina el tributo no es la venta de los bienes corporales muebles contenidos en la norma acusada, sino el proceso mismo de **incorporación** de bienes de esa índole a inmuebles no gravados o a servicios no gravados y la **transformación** de aquellos en bienes no gravados, siempre que tales bienes hayan sido construidos, fabricados, elaborados o procesados por quien realiza la incorporación o la transformación."

---

<sup>9</sup> [www.rae.es](http://www.rae.es)

<sup>10</sup> *ibidem*

De modo que, “el hecho generador del tributo está claramente determinado y, por consiguiente, es posible deducir cuáles son las actividades u operaciones que dan lugar al pago del impuesto a las ventas, sin necesidad de hacer grandes esfuerzos interpretativos.”

Por su parte, la sentencia del 27 de junio de 2001, exp. 11811, puntualizó:

“En todos los casos se exige que tales bienes hayan sido construidos, fabricados, elaborados o procesados, por quien efectúa la incorporación o la transformación. Esta es una condición sin la cual, el hecho no se considera venta para estos efectos. Por el contrario, cuando quien realiza la incorporación no es el productor del bien gravado, el hecho no constituye “venta”.

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.”

En el marco de las premisas legales y jurisprudenciales traídas a colación, considera la Sala que el servicio de fabricación de envases prestado por la demandante a INDEGA S. A. durante el segundo bimestre de 2006, ciertamente tiene la connotación de intermedio de la producción de agua envasada y, en los términos del parágrafo del artículo 476 del ET, se encuentra excluido de impuesto sobre las ventas.

Es ello lo que se extrae de la partida 22.01 incluida en el artículo 424 del ET vigente para la época de los hechos discutidos, es decir, con la modificación introducida por el artículo 30 de la Ley 788 de 2002. Dice la norma:

*“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:*

(...)

*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.”*

El adjetivo “envasada”, referido a la acción de embotellar, enlatar o poner en un recipiente alimentos líquidos o sólidos para indistintos fines, resulta ser el elemento determinante de la exclusión legal prevista en la partida de la nomenclatura arancelaria anteriormente transcrita. De no ser así, la exclusión operaría simplemente para el agua en general, como actualmente ocurre en virtud de la reforma dispuesta por el artículo 38 de la Ley 1607 de 2012<sup>11</sup>.

Ese embotellamiento del agua es, innegablemente, una condición sine qua non que debe cumplir el recurso natural para adquirir la connotación de bien excluido en materia fiscal.

Por lo mismo, la elaboración de los enfrasques requeridos para el embotellado por parte de personas distintas a la empresa que produce el agua tratada y envasada, no puede tomarse como la mera incorporación de un material gravable para la conformación de un bien no gravado y constitutivo de venta, sino como un servicio en todo imprescindible para la producción de aquél y su puesta en condiciones de utilización.

Desde esa perspectiva, la actividad desarrollada por la demandante en virtud del contrato celebrado para la producción de agua manantial en botellas, constituye un servicio intermedio de la producción que accede al tratamiento tributario del bien excluido, en cuanto implicó:

- Suministrar la materia prima PET para la elaboración de botellas;
- Adecuar una bodega para el almacenamiento de la materia prima para mantenerla en óptimo estado de conservación;

---

<sup>11</sup> La partida 22.01 en dicho texto legal, quedó como sigue:

Agua, incluidas el agua mineral natural o artificial y la gaseada, sin adición de azúcar u otro edulcorante ni aromatizada; hielo y nieve.

- Agotar el procedimiento de soplado de la preforma para obtener envases de 0.5 litros de capacidad, de acuerdo con los diseños aprobados y aceptados por su contratista y utilizando sus moldes;
- Colocar las botellas sopladas en las bandas transportadoras, también de propiedad de la contratista, previo proceso de enjuage;
- Envasar el agua manantial en las botellas sopladas;
- Realizar el control de calidad de las botellas de acuerdo con el programa de recepción de insumos aprobado por las partes; y,
- Expedir el correspondiente control de calidad.

Tales compromisos contractuales cuya ejecución fue constatada por la Administración, denotan etapas con cierto grado de tecnicidad e inversión, que si bien no transforman el líquido envasado para obtener el bien destinado al consumo, sí conforman el elemento material requerido para la producción del bien excluido de impuesto por la ley tributaria (el agua envasada), máxime cuando, como lo ha señalado la jurisprudencia, “la transformación de los recursos no implica necesariamente que se cambien las propiedades de los mismos”.

En este orden de ideas y considerando que la accionante prestó los servicios intermedios de la producción como tercero contratado por el productor de agua envasada, estima la Sala procedente la exclusión del gravamen para los ingresos provenientes de esa operación al amparo del parágrafo del artículo 476 del ET.

En consecuencia, ya que los actos demandados quedan desprovistos de la presunción de legalidad que originalmente los ampara, se confirmará la sentencia apelada.

Así mismo y dentro de la limitación que impone el objeto de la alzada para los apelantes únicos, se adicionará la providencia impugnada con la orden consecuente a la nulidad declarada judicialmente, determinada por el contenido y alcance del acto anulado<sup>12</sup>.

Lo anterior, porque el restablecimiento del derecho es un efecto connatural a toda declaratoria de nulidad en sede de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho – hoy medio de control -, que opera como medida idónea, adecuada y eficaz para subsanar la integridad del derecho subjetivo lesionado<sup>13</sup>.

Así pues y en ejercicio de la facultad conferida por el artículo 170 del CCA para modificar, reformar o sustituir las medidas de restablecimiento del derecho pretendidas por las partes, por las que se encuentren procedentes, la Sala dispondrá la firmeza de la declaración privada a título de restablecimiento del derecho, en cuanto esta registra conceptos adicionales a los de ingresos brutos por operaciones gravadas, objeto de la modificación oficial que se enjuicia.

Dicha orden responde al contexto del presente proceso que cuestiona la determinación del impuesto a las ventas a cargo de la actora para el segundo bimestre de 2006, cuya unidad de contenido y fin se predica únicamente de las liquidaciones oficiales del impuesto y las resoluciones que deciden los recursos contra las mismas.

Las órdenes de devolución son propias del procedimiento especial que regula el título X del Estatuto Tributario, en concordancia con el Decreto 1000

---

<sup>12</sup> Carlos Betancur Jaramillo. Derecho Procesal Administrativo. Quinta Edición. Señal Editora, 1999, págs. 38, 39, 41.

<sup>13</sup> Al tenor del artículo 85 del CCA vigente para cuando se presentó la demanda, la acción de nulidad y restablecimiento del derecho es el mecanismo de defensa judicial con el que cuenta toda persona para pedir la nulidad de los actos administrativos que lesionan alguno de los derechos que le reconoce el ordenamiento jurídico, y para obtener el restablecimiento de los mismos, la reparación del daño que le causan, o la devolución de lo que pagó indebidamente.

de 1997, normativa que la sentencia no puede suplir o desconocer so pena de apartarse del marco de legalidad.

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

### **FALLA**

1. **ADICIONÁSE** la sentencia del 28 de junio de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, dentro del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho instaurado por la sociedad AMCOR PET PACKAGING DE COLOMBIA S. A. contra la DIAN, con la siguiente disposición:

“A título de restablecimiento del derecho, declárase en firme la declaración privada modificada por los actos anulados.”

2. En todo lo demás, **CONFÍRMASE** la misma sentencia.

3. Reconócese personería para actuar como apoderado de la DIAN, a la abogada Olga Lucía Rodríguez, en los términos y para los fines del poder visible en el folio 253 de este cuaderno.

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

Esta providencia se estudió y aprobó en sesión de la fecha.

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**  
Presidente

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**

**CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ**