

**PRODUCCION PRIMARIA AVICOLA - Es una actividad no sujeta al impuesto de industria y comercio / PROCESO DE TRANSFORMACION EN ACTIVIDADES AVICOLAS - Hace improcedente la no sujeción en industria y comercio / ACTIVIDAD INDUSTRIAL - Lo es la transformación de cualquier clase de materiales o bienes / PRODUCCION PRIMARIA AVICOLA - No está sujeta a ICA cuando en la reproducción y cría de aves no hay ninguna transformación / PRODUCTOR PRIMARIO - Es aquel que reproduce y cría aves en su estado natural sin ninguna transformación**

La Sala en sentencia del 17 de noviembre de 2006, al analizar si la comercialización de los productos primarios avícolas está incluida en la prohibición prevista en el artículo 39 numeral segundo, literal a) de la Ley 14 de 1983 consideró que esta ley no determina la forma en que debe efectuarse la producción primaria como tal, ni impone límites en consideración a la infraestructura o tecnología utilizada; pero sí previene, que cuando se trate de fábricas de productos alimenticios o de una industria donde haya un proceso de transformación del producto primario, llevado a cabo a través de medios artesanales, rudimentarios, o elementales, no se estará cobijado por la prohibición, atendiendo a que de conformidad con la naturaleza del impuesto, la transformación de cualquier clase de materiales o bienes constituye actividad industrial, de acuerdo con lo definido en el artículo 34 de la Ley 14 de 1983. Preciso que la producción avícola adquiere el carácter de primaria, cuando en la actividad de reproducción y cría de aves de corral, tales como pollitos y/o pollitas, gallinas ponedoras, pavos o patos, no se involucre ningún tipo de elaboración o transformación y que dentro de la noción de transformación no caben las actividades consistentes en los procesos de selección, limpieza, empaque y conservación, que aún cuando conlleven la utilización de insumos no varíen la naturaleza del producto primario. Asimismo, esta Corporación ha sostenido que sólo existe transformación de pollos, patos, gansos, y demás aves, cuando se venden de estos animales productos como jamón, mortadela, salchichas etc., Concluyendo que el productor primario avícola es aquella persona que reproduce y cría las aves de corral, en su estado natural o primario, sin ningún tipo de transformación.

**PRODUCCION PRIMARIA AVICOLA - No puede ser gravada con el impuesto de industria y comercio por ningún municipio / COMERCIALIZACION DE POLLOS - No puede ser gravada con Industria y Comercio por tratarse de producción primaria avícola / IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO - Medellín**

Por lo anterior, está prohibido para los municipios gravar con el impuesto de industria y comercio, la producción primaria avícola, entendida como aquella actividad en la que se reproduce y se crían aves de corral, sin ningún tipo de transformación, así como la comercialización que directamente realice el productor. Estima la Sala que como quiera que la contribuyente es productora primaria avícola y vende directamente su producción, está prohibido a los municipios gravar con el impuesto de industria y comercio la comercialización de los pollos, por estar expresamente prohibida su imposición conforme al artículo 39 de la Ley 14 de 1983. En consecuencia, el municipio de Medellín no podía gravar a la sociedad actora, con el impuesto de industria y comercio la comercialización de los pollos, por tratarse de producción primaria avícola y vender directamente sus productos, así sea en municipio diferente al de su planta de producción.

## CONSEJO DE ESTADO

### SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

#### SECCION CUARTA

**Consejero ponente: JUAN ANGEL PALACIO HINCAPIE**

Bogotá D.C., julio cinco (5) de dos mil siete (2007)

**Radicación número: 05001-23-31-000-2001-01007-01(15343)**

**Actor: ALIMENTOS FRIKO S.A**

**Demandado: MUNICIPIO DE MEDELLIN**

#### FALLO

Decide la Sala el recurso de apelación contra la sentencia del 10 de noviembre de 2004, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, en juicio de nulidad y restablecimiento del derecho contra los actos administrativos por medio de los cuales el municipio de Medellín, determinó el impuesto de industria y comercio a la sociedad **ALIMENTOS FRIKO S.A** por el periodo gravable de 1998.

#### ANTECEDENTES

ALIMENTOS FRIKO S.A., es una sociedad que tiene por objeto principal la producción avícola, ejercida a través de la compra de pollos de un día, su engorde en granjas especializadas, el sacrificio y evisceración de las aves en una planta adecuada para tal fin y la posterior venta del producto.

Las granjas de alimentos Friko S.A, se encuentran ubicadas en diferentes municipios del Departamento de Antioquia y la planta de sacrificio en el Municipio de Caldas, del mismo Departamento; la producción avícola no se vende únicamente en dicho Municipio sino también en otros lugares del territorio nacional, entre ellos el municipio de Medellín.

La declaración correspondiente al período gravable del año 1999 (año base 1998), fue presentada el 28 de abril de 1999 y en ella se declararon ingresos brutos totales anuales obtenidos dentro y fuera de Medellín, en 1998, por \$48.520.266, ingresos brutos obtenidos fuera de Medellín en 1998 por \$23.441.443.000, para

una base gravable total para Medellín en 1998 por \$ 6.332.580.000 lo que generaba un impuesto anual de industria y comercio de \$25.330.320 y de avisos y tableros por valor de \$3.799.548.

El día 26 de mayo de 2000, el Jefe de la Sección de Investigaciones expidió el Auto No 2006 por el que ordenó la práctica de una Inspección Tributaria y Contable a Alimentos Friko S.A, la cual se efectuó el 24 de julio de 2000.

Con base en la inspección realizada, el municipio de Medellín a través de su División de Rentas Municipales, expidió Requerimiento Especial No. 6030 de fecha 31 de julio de 2000, mediante el cual determinó como impuesto la suma de \$34.819.733 y como sanción por inexactitud la suma de \$1.979.083. Dicho requerimiento fue contestado por la sociedad actora el día 28 de septiembre de 2000.

El día 12 de octubre de 2000, el Municipio de Medellín expidió la Resolución No REQ-7655, en virtud de la cual aclara que el oficio de Resolución No 6030 de 31 de julio de 2000, trata del año base 1998, período gravable 1999.

La Administración Tributaria el mismo 12 de octubre de 2000, emitió entonces la Liquidación Oficial de Revisión No 7656; tal liquidación modificó la liquidación privada de industria y comercio de la sociedad actora en el sentido de señalar como total a pagar la suma de \$ 19.038.488 e imponer una multa por valor de \$1.979.083 en razón de sanción por inexactitud.

Alimentos FRIKO S.A, interpuso recurso de reconsideración contra la Liquidación Oficial de Revisión No. 7656 del 12 de octubre de 2000 y el municipio de Medellín el día 23 de enero de 2001, procedió a expedir Resolución SH 17-017 de 2001 por medio de la cual confirmó la decisión contenida en la resolución recurrida.

#### **DEMANDA:**

El día 5 de abril de 2001, la sociedad actora, en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, demandó la nulidad de lo siguiente:

-La nulidad de la Liquidación de Revisión No 7656 del 12 de octubre de 2000, proferida por el Subsecretario de la División de Rentas Municipales de Medellín, por medio de la cual se practicó la Liquidación de Revisión del Impuesto de

Industria y Comercio.

-La nulidad de la Resolución SH 17-017 del 2001, proferida por la Secretaría de Hacienda del Municipio de Medellín, por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración.

-Se determine que la declaración privada de ALIMENTOS FRIKO S.A, es una declaración privada presentada por el contribuyente, se ajusta a derecho y quede en firme.

-Se condene al demandado a reintegrar los dineros recibidos y que excedan del monto de lo reconocido en la liquidación privada, reconociendo la tasa máxima de interés moratorio comercial entre la fecha del pago de los impuestos y las sanciones hasta la fecha de reintegro efectivo, o en subsidio debidamente actualizadas hasta la fecha de ejecutoria de la sentencia y de ahí en adelante a la máxima tasa de interés moratorio comercial hasta la fecha efectiva del pago.

-Que se condene en costas al demandado.

#### **Normas violadas y Concepto de la violación:**

La sociedad actora señala como normas violadas: el literal a, numeral 2 del artículo 39 de la Ley 14 de 1983; artículos 12 literal c, 90 y 100 del Acuerdo 50 de 1997; el artículo 77 de la Ley 49 de 1990; artículo 287 de la Constitución Política, y los artículos 647 y 683 del E.T..

Como concepto de la violación la demandante formula dos cargos: 1. Violación de las normas en que debía fundarse y falsa motivación y; 2. Vicios de procedimiento.

Referente al **Primer cargo, Violación de las normas en que debía fundarse y falsa motivación**, considera que el Municipio de Medellín, violó la ley constitucional al actuar el demandado en contravía de las normas antes citadas, a pesar de que la Constitución es clara en preceptuar que los entes territoriales deben actuar dentro de los límites de la Constitución y la Ley.

Se produce una falsa motivación en la medida en que el Municipio de Medellín tiene que hacer uso de argumentos que le permitan dar sustento a su posición

jurídica que se resume en la pretensión de clasificar una actividad comercial exenta, como objeto del impuesto de industria y comercio, gravando la producción primaria, con lo que ha incurrido en órbitas que no le corresponden, imponiendo tributos que no se encuentran consagrados en la ley.

Aduce que el artículo 39 de la Ley 14 de 1983 es claro al señalar que continúan vigentes las prohibiciones de la Ley 24 de 1904 y subsiste para el departamento y municipios la prohibición de imponer gravámenes a la producción primaria agrícola, ganadera y avícola, sin incluir las fábricas de productos alimenticios o toda industria donde haya un proceso de transformación por elemental que éste sea.

Insiste en que no existe proceso de transformación en su caso, pues el matarlo o desviscerarlo no implica modificación de su naturaleza.

Adicionalmente, argumenta que según la jurisprudencia actual del Consejo de Estado contenida en las sentencias de noviembre de 1999 y de febrero de 2000, la actividad comercial no se puede separar de la actividad de industria o de producción reconociendo que la producción tiene por finalidad la venta de lo producido y que el municipio intentando gravar la producción primaria de Alimentos Friko S. A., desconoce ese criterio jurisprudencial.

Agrega, que se vulnera el artículo 77 de la Ley 49 de 1990, pues el impuesto de industria y comercio se debe pagar en el municipio donde se tenga la fábrica o planta industrial.

Finalmente, afirma que no se configura inexactitud (art. 647 E.T.) cuando existe diferencia de criterios y el contribuyente tiene un claro fundamento legal y jurisprudencial para sostener su posición.

### **Segundo cargo: Vicios de procedimiento**

Aduce la sociedad contribuyente que la Administración municipal ha vulnerado los artículos 90 y 100 del Acuerdo 50 de 1997, porque no le ha enviado la copia de los actos administrativos a la dirección por ella informada que es el sitio donde se encuentra ubicada la planta de producción.

## **CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA:**

El Municipio de Medellín se opone a las pretensiones de la sociedad demandante, al considerar que el ente territorial simplemente acató lo dispuesto por la ley, ya que específicamente el artículo 5 del Acuerdo 50 de 1997, señala qué es lo que se entiende por actividad comercial.

Indica que si bien es cierto la Ley 14 de 1983 estableció prohibiciones para imponer ciertos gravámenes, se entendía con relación a la producción primaria agrícola, ganadera y avícola y que en este caso, el producto ha sufrido una transformación así sea en forma elemental.

Señala que esta actividad es distinta a la efectuada en el Municipio de Caldas (Antioquia), pues se trata de comercialización, a través de establecimientos abiertos al público.

Manifiesta que no existe falsa motivación en los actos demandados, habida cuenta de que ellos se profieren basados en motivos precisos y de acuerdo con lo señalado con la ley.

Tampoco se violó el derecho de defensa de la demandante, puesto que durante el trámite administrativo se le brindaron todas las garantías y oportunidades de contradecir y nunca se le impidió acudir a la Administración, tanto que interpuso el recurso de reconsideración.

## **SENTENCIA APELADA**

El Tribunal de Medellín mediante sentencia el 10 de noviembre de 2004, deniega las súplicas de la demanda, y declara que no hay lugar a condena en costas.

Considera que la actividad comercial desarrollada por ALIMENTOS FRIKO S.A. en la ciudad de Medellín, no se aplica o no se adecua a la exención determinada en el literal C del artículo 12 del Acuerdo Municipal No. 50 de 1997, y que si se reconociera dicha exención se iría en contravía de la Ley.

Además, que si bien los pollos no sufren transformaciones químicas, sí son sometidos a proceso físico para lograr un producto final para su expendio, esta

transformación por su magnitud es de carácter industrial y no puede ser comparada con la de un ama de casa. La actividad industrial se efectúa en la planta en el Municipio de Caldas (Antioquia), pero la actividad comercial del producto procesado físicamente se ha efectuado en la ciudad de Medellín, a través de los diferentes puntos de venta al igual que la de los productos procesados con aditivos químicos.

Por lo anteriormente expuesto la sociedad demandante se encuentra sometida a las reglas que en materia de tributos de industria y comercio, están señaladas para la ciudad de Medellín y de igual manera, a las mismas normas en las ciudades donde cuenten con puntos de expendio o de distribución de los productos de ALIMENTOS FRIKO S.A., sean estos cárnicos, o simplemente el pollo congelado y clasificado.

Por lo tanto la actividad comercial desarrollada por la sociedad demandante, en la ciudad de Medellín no se aplica o no se adecua a la exención determinada en el literal C del artículo 12 del Acuerdo Municipal No 50 de 1997.

Aduce que tampoco están falsamente motivados los actos acusados ya que su fundamento legal, sus consideraciones desencadenan en liquidación a fin de evitar una evidente evasión del impuesto de industria y comercio.

### **RECURSO DE APELACIÓN:**

Inconforme con la sentencia del Tribunal Administrativo de Antioquia, la empresa ALIMENTOS FRIKO S.A, interpone recurso de apelación, exponiendo como motivos los siguientes:

Reitera lo expuesto en la demanda y considera que el a-quo cometió un error de interpretación de la Ley 14 de 1983 que excluye del impuesto de industria y comercio a la actividad primaria, al considerar que la producción avícola deja de ser primaria por el hecho de que el sacrificio de las aves se realice de una manera tecnificada.

No puede existir la doble tributación, se estaría violando el artículo 77 de la Ley 49 de 1990, de acuerdo con la cual “el gravamen sobre la actividad industrial, se

pagará en el Municipio donde se encuentra ubicada la fábrica o planta industrial, teniendo como base gravable los ingresos brutos provenientes de la comercialización de la producción”.

Transcribe apartes de sentencias que tienen relación con el tema como: sentencia del Consejo de Estado, sala de lo Contencioso Administrativo, sección cuarta, Consejero ponente Dr.: Germán Ayala Mantilla de 16 de mayo de 2002.; sentencia de fecha 9 de agosto de 2002 con ponencia de la H. Magistrada Dra: María Inés Ortiz B. y sentencias de noviembre 6 de 1998, Consejero Ponente Dr. Delio Gómez Leiva, Noviembre 26 de 1999, Consejero Ponente Dr. Julio E. Correa R., entre otras.

### **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

Concediéndose el término para alegar de conclusión las partes, tanto *demandante* como *demandado*, no se pronunciaron.

El Ministerio Público conceptuó que se debe revocar la sentencia apelada al considerar que de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 14 de 1983, norma de carácter superior se exonera del impuesto de industria y comercio, en forma general, a quienes desarrollen actividades primarias avícolas. En el caso de ALIMENTOS FRIKO S.A, en cuanto hace a la actividad desarrollada de producción avícola, no realiza un proceso de transformación siquiera elemental, dado que los procesos de selección, limpieza, empaque y conservación no varían la naturaleza del producto primario agrícola; el proceso económico descrito en el libelo está encaminado esencial y exclusivamente a la conservación del producto y no a la elaboración de uno nuevo y por tal ese proceso de conservación corresponde a una actividad primaria –avícola , no sujeta al impuesto de industria y comercio.

Respecto a la comercialización del producto avícola primario debe tenerse en cuenta que éste termina con la venta del producto y por ello la venta o comercialización de productos en estado natural o primario, sin ningún tipo de transformación hecha por el productor de los mismos, no puede ser gravada con el impuesto de industria y comercio

Respecto al tema objeto de estudio transcribe apartes de sentencias que en este sentido se han pronunciado como la del Honorable Consejo de Estado, de fecha

27 de octubre de 1995, Magistrado Ponente Dr. Julio E. Correa; sentencia emitida por la Sección Cuarta del Consejo de Estado de fecha 27 de octubre de 1995, expediente No 7286.; sentencia de 25 de marzo de 2004, del Consejo de Estado, Magistrada Ponente Dra. Ligia López Díaz, expediente 14019.

## CONSIDERACIONES

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la parte demandada, debe la Sala determinar la legalidad de los actos administrativos por los cuales el municipio de Medellín liquidó a la actora el impuesto de industria y comercio, vigencia 1998, por la venta de pollos, a través de establecimiento de comercio en su jurisdicción.

Para resolver se considera:

La Sala en sentencia del 17 de noviembre de 2006, al analizar si la comercialización de los productos primarios avícolas está incluida en la prohibición prevista en el artículo 39 numeral segundo, literal a) de la Ley 14 de 1983 consideró que esta ley no determina la forma en que debe efectuarse la producción primaria como tal, ni impone límites en consideración a la infraestructura o tecnología utilizada; pero sí previene, que cuando se trate de fábricas de productos alimenticios o de una industria donde haya un proceso de transformación del producto primario, llevado a cabo a través de medios artesanales, rudimentarios, o elementales, no se estará cobijado por la prohibición, atendiendo a que de conformidad con la naturaleza del impuesto, la transformación de cualquier clase de materiales o bienes constituye actividad industrial, de acuerdo con lo definido en el artículo 34 de la Ley 14 de 1983.

Precisó que la producción avícola adquiere el carácter de **primaria**, cuando en la actividad de reproducción y cría de aves de corral, tales como pollitos y/o pollitas, gallinas ponedoras, pavos o patos, no se involucre ningún tipo de elaboración o transformación y que dentro de la noción de *transformación* no caben las actividades consistentes en los procesos de selección, limpieza, empaque y conservación, que aún cuando conlleven la utilización de insumos no varíen la naturaleza del producto primario. Posición jurídica contenida entre otras, en las sentencias de 27 de octubre de 1995, exp. 7286. M.P. doctor Julio Enrique Correa Restrepo; 25 de marzo de 2004, exp. 14019. M.P. doctora Ligia López Díaz y de

22 de mayo de 1992, exp. 3429. M.P. doctor Carmelo Martínez Conn.

Asimismo, esta Corporación ha sostenido que sólo existe transformación de pollos, patos, gansos, y demás aves, cuando se venden de estos animales productos como jamón, mortadela, salchichas etc., Concluyendo que el productor primario avícola es aquella persona que reproduce y cría las aves de corral, en su estado natural o primario, sin ningún tipo de transformación.

En cuanto a la comercialización de los bienes de la producción primaria avícola, reitera la Sala el criterio expuesto en la sentencia proferida por la Sección Cuarta de la Corporación de 22 de mayo de 1992, con ponencia del doctor Carmelo Martínez Conn, el expediente. 3429, y que en su parte pertinente consideró que no puede limitarse el alcance de la prohibición legal, a que la venta de los productos primarios deba realizarse en el mismo municipio de su producción para que conserve su naturaleza de " no gravados " con el impuesto, para concluir que si se realiza fuera de dicho municipio quedan sujetos al impuesto de industria y comercio, porque tal consecuencia no la determina la ley, y no puede establecerla el municipio donde se comercializan, con el fin de gravar la venta de los productos primarios que haga directamente el productor pecuario.

Por lo anterior, está prohibido para los municipios gravar con el impuesto de industria y comercio, la producción primaria avícola, entendida como aquella actividad en la que se reproduce y se crían aves de corral, sin ningún tipo de transformación, así como la comercialización que directamente realice el productor.

En el asunto que estudia la Sala y de acuerdo con el Acta de visita 167215 del 24/07/00, para verificación de ingresos año 1998, la actividad desarrollada por la demandante corresponde a la cría de aves de corral y la planta de producción funciona en el municipio de Caldas.

En el Requerimiento Especial No.6030 de 31 de julio de 2000<sup>1</sup>, la Administración de Medellín determinó que si bien la sociedad desarrolla la actividad primaria avícola, ésta se efectúa en su sede industrial en el municipio de Caldas- Antioquia y la actividad comercial, la desarrolla en el municipio de Medellín donde debe responder por el impuesto de Industria y comercio por tal actividad.

Estima la Sala que como quiera que la contribuyente es productora primaria avícola y vende directamente su producción, está prohibido a los municipios gravar con el impuesto de industria y comercio la comercialización de los pollos, por estar expresamente prohibida su imposición conforme al artículo 39 de la Ley 14 de 1983.

En consecuencia, el municipio de Medellín no podía gravar a la sociedad actora, con el impuesto de industria y comercio la comercialización de los pollos, por tratarse de producción primaria avícola y vender directamente sus productos, así sea en municipio diferente al de su planta de producción.

Ahora bien, la Sala se releva de estudiar el cargo de vicios de procedimiento, toda vez que la sociedad contribuyente desvirtuó la legalidad de los actos administrativos censurados, imponiéndose revocar la sentencia apelada para en su lugar, declarar la nulidad de los actos administrativos acusados y, a título de restablecimiento, confirmar la liquidación privada de 1998.

Frente a la pretensión de la demandante de que se condene al demandado a reintegrar los dineros recibidos que excedan del monto de lo reconocido en la liquidación privada, reconociendo la tasa máxima de interés moratorio comercial entre la fecha del pago de los impuestos y las sanciones hasta la fecha de reintegro efectivo o en subsidio debidamente actualizadas hasta la fecha de ejecutoria de la sentencia y de ahí en adelante, a la máxima tasa de interés moratorio comercial hasta la fecha efectiva del pago, la Sala no accederá a tal petición por no estar debidamente acreditados los pagos en exceso dentro del proceso.

No habrá condenación en costas por haberse ceñido la conducta del sujeto pasivo de la acción a los parámetros de lealtad que gobiernan al proceso, además se observa que estuvo desprovista de temeridad.

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,

---

<sup>1</sup> Ver fl 13

## FALLA

1. **REVÓCASE** la sentencia del 10 noviembre de 2004, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia. En su lugar: **DECLÁRASE** la nulidad de la liquidación de revisión No 7656 del 12 de octubre de 2000, proferida por el Subsecretario de la División de Rentas Municipales de Medellín, y la Resolución SH 17-017 de 2001, proferida por la Secretaría de Hacienda del Municipio de Medellín, por las cuales el municipio de Medellín determinó el impuesto de industria y comercio de la actora por el año 1998.
2. A título de restablecimiento del derecho, **DECLÁRASE** en firme la liquidación privadas del impuesto de industria y comercio de la actora por el año de 1998.
3. **DENIÉGANSE** las demás pretensiones de la demanda.

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

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

**JUAN ÁNGEL PALACIO HINCAPIÉ**  
-Presidente de la Sección-

**LIGIA LOPEZ DIAZ**

**MARIA INES ORTIZ BARBOSA**

**HECTOR J. ROMERO DIAZ**