

**SENTENCIA 15241
(24-May-2007)**

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

Consejero ponente: JUAN ÁNGEL PALACIO HINCAPIÉ

Bogotá, D.C., veinticuatro (24) de mayo de dos mil siete (2007)

Radicación número: 68001-23-5-000-1998-01808-01(15241)

Actor: AVISIN LTDA.

Demandado: MUNICIPIO DE BUCARAMANGA

FALLO

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia de 30 de septiembre 2004, proferida por de la Sala de descongestión para los Tribunales Administrativos de Santander, Norte de Santander y Cesar, desestimatoria de las súplicas de la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho incoada contra el acto administrativo que negó la devolución del pago realizado por concepto del impuesto de industria y comercio durante las vigencias fiscales de 1989 a 1997.

ANTECEDENTES

El 19 de octubre de 1998 la sociedad solicitó a la Secretaría de Hacienda de Bucaramanga la devolución de lo pagado por concepto del impuesto de industria y comercio por las vigencias fiscales de 1989 a 1997 por cuanto se ha dedicado a la explotación avícola, actividad no sujeta al mencionado impuesto.

El 6 de noviembre de 1998 la Secretaría de Hacienda Municipal, mediante Oficio 8725, negó la solicitud, con fundamento en que la sociedad realiza actividad comercial pues, vende indirectamente, por medio de puntos de venta y locales comerciales, lo producido.

DEMANDA

La sociedad AVISIN Ltda., en virtud de lo dispuesto en el artículo 135 del Código Contencioso Administrativo, demandó directamente la comunicación 8725 de 6 de noviembre de 1998, en atención a que la demandada no informó los recursos, ni las autoridades ni los términos para la impugnación de dicho acto.

Efectuó las siguientes peticiones:

- (i) Que se declare que la sociedad está excluida del impuesto de industria y comercio por su actividad de explotación avícola.
- (ii) Se reconozca que canceló al Municipio el impuesto de industria y comercio desde 1989 a 1997 en cuantía de \$18.321.849.
- (iii) Se declare la nulidad del acto administrativo 8725 de 6 de noviembre de 1998 que negó la solicitud de devolución.
- (iv) Se condene al Municipio de Bucaramanga a devolver a AVISIN Ltda., la suma de \$32.215.280.37 (valor presente de lo que ha cancelado) con los intereses a que hubiere lugar y,
- (v) Se condene al Municipio al pago de las costas judiciales.

Invocó como violados los artículos 39 [2-a] de la Ley 14 de 1983^(A); 5 [1] del Acuerdo Municipal 039 de 1989; 2313 y 2318 del Código Civil; 47 del Código Contencioso Administrativo^(B) y 29 de la Constitución Política^(C), cuyo concepto de violación desarrolló así:

1. Se violó la Ley 14 de 1983 y el Acuerdo 039 de 1989 por considerar que la demandante realiza una actividad de carácter comercial cuando vende indirectamente su producción avícola. Desconoce el municipio en primer lugar, que el legislador prohibió establecer gravamen alguno a la producción avícola y, en segundo lugar, que en toda actividad primaria, la producción necesariamente es objeto de venta, de manera que la venta es una extensión del proceso productivo primario y no se trata del ejercicio de una actividad comercial.

2. La Administración violó el derecho de la sociedad de repetir lo que pagó de impuesto de industria y comercio sin estar obligada a ello y la correlativa obligación de la Administración de restituir lo que recibió sin sustento legal, lo que ocasiona un enriquecimiento sin causa en el patrimonio del Municipio y un paralelo empobrecimiento de la demandante sin justificación.

3. Se violó el debido proceso, no solamente porque se omitió indicar en el texto del acto demandado los recursos procedentes, las autoridades competentes para resolverlos y los plazos para formularlos, sino porque no se tuvo en cuenta que las personas dedicadas a la actividad avícola están excluidas del impuesto de industria y comercio.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El Municipio de Bucaramanga se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en las siguientes razones:

La actividad de la sociedad no es sólo la producción primaria avícola, sino que se dedica también a su comercialización, por lo tanto no se encuentra dentro de la prohibición descrita en el artículo 39 de la ley 14 de 1983 y sí es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio.

Por su parte, el Acuerdo 039 de 1989 establece que el hecho generador de los impuestos de industria y comercio está constituido por la realización directa o indirecta de cualquier actividad industrial, comercial o de servicios en jurisdicción del municipio, y define actividad comercial como la destinada al expendio, compraventa, o distribución de bienes o mercancías al por mayor y demás definidas por el Código de Comercio.

El municipio no está obligado a devolver ninguna suma y menos indexada, porque la actora presentó de manera voluntaria sus declaraciones de industria y comercio y no es posible que ahora alegue su propia culpa con el objeto de que el municipio le restituya esos dineros que canceló libremente.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda. La decisión se fundamentó en lo siguiente:

El objeto social de la demandante es la explotación de la industria avícola y su comercialización, por lo tanto su actividad es más compleja que la meramente primaria, como también lo demuestran las facturas de venta que evidencian que en la comercialización se involucran factores diversos que corresponden a otros productos, que si bien provienen de la gallina, son diferentes a ella y al huevo.

La actividad de la actora excede la producción primaria, porque interviene un proceso de preparación y disposición del producto final objeto de comercialización al que se le incorpora el valor agregado que resulta de la aplicación de la mano de obra (higiene, desplume y cercenamiento del ave inicial) requerida para obtener el producto final.

De esta manera la actividad de la demandante se encuentra incluida en la excepción a la prohibición del artículo 39 de la Ley 14 de 1983, por el proceso de transformación que sufre el producto primario que se traduce y se ve reflejado en la variación de su valor.

EL RECURSO DE APELACIÓN

La demandante apeló la sentencia y sustentó el recurso así:

En una empresa dedicada a la producción avícola es elemental que su producto primario (el huevo) y los subproductos de desecho (gallinas que han cumplido su ciclo de producción y gallinaza) deben ser objeto mercadeo, sin que por ello pueda desprenderse una vocación eminentemente comercial, porque la actividad primaria agrícola culmina con la comercialización de los productos.

La actividad de la sociedad no es engordar gallinas, sacrificarlas y venderlas, sino la producción de huevo, por lo tanto la gallina se mercadea como producto de desecho y con animales vivos. Pero, aún si se vendieran las gallinas sacrificadas, desplumadas y limpias, como lo hizo en algún tiempo, tampoco podría considerarse que el objeto de la sociedad sea comercial, pues se trata de una actividad marginal de la empresa que no varía su actividad primaria.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

Vencido el término para alegar de conclusión, ninguna de las partes ni el Ministerio Público presentaron escrito alguno.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la demandante debe establecer la Sala si procede la devolución de las sumas que pagó la sociedad por concepto del impuesto de industria y comercio en el Municipio de Bucaramanga por los años gravables 1989 a 1997 con fundamento en que la actividad que realiza la actora es la producción primaria avícola, cuyo gravamen se encuentra prohibido por la Ley 14 de 1983.

Según el acto administrativo acusado, le negativa del Municipio para hacer la devolución se debió a que la sociedad AVISIN LTDA., desarrolla la actividad comercial a través de puntos de venta en los que comercializa indirectamente lo producido, conforme al artículo 3 del Acuerdo 39 de 1989.

Afirmó expresamente la demandada: “[...] no es procedente efectuar devolución alguna a la empresa en cuestión toda vez que no está en discusión la naturaleza de la actividad desarrollada, sino la posterior comercialización de lo producido siendo claro que a este respecto el acuerdo 039 de 1989 no ha concedido ningún tipo de exención [...]” (folio 63 del expediente). De acuerdo con lo anterior, se debe dilucidar si la comercialización de lo producido se encuentra incluida en la prohibición de gravamen consagrada en el artículo 39 numeral 2 [a] de la Ley 14 de 1983.

La Ley 14 de 1983 dispuso en su artículo 39, numeral 2, literal a) que seguía vigente para los departamentos y municipios la prohibición de imponer gravámenes de ninguna clase o denominación a la producción primaria, agrícola, ganadera y avícola, sin que se incluyan en esta prohibición las fábricas de productos alimenticios o toda industria donde haya un proceso de transformación, por elemental que éste sea. Esta disposición fue recogida por el artículo 5 del Acuerdo 39 de 1989 del Concejo de Bucaramanga como actividad no sujeta al impuesto de industria, comercio y avisos (folio 190 del expediente).

La Sala ha precisado que se trata de una exclusión efectuada por el legislador a la actividad primaria y para el caso concreto significa que quien realice una de tales actividades no está sometido al impuesto de industria y comercio, lo cual es diferente de las exenciones tributarias en las que la entidad territorial concede una rebaja total o parcial del impuesto a ciertas actividades o personas que si son sujetas al mismo^[21].

Ahora bien, como lo explicó la Sección en sentencia reciente, aunque la Ley 14 de 1983 no precisó cómo debe efectuarse la producción primaria como tal, ni impuso límites en consideración a la infraestructura o tecnología utilizada, sí previno 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^[21]. Lo anterior, en atención 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^[4].

Para establecer el alcance de la prohibición, la Sala en la sentencia de 17 de noviembre de 2006^[5] concretó el concepto de producción primaria avícola así:

“es preciso acudir a la noción de “avicultura”^[6], la cual comprende la actividad de reproducción y cría así como el aprovechamiento de las aves de corral, definición que coincide con la Clasificación Industrial Uniforme de todas las actividades económicas, Revisión 3 (CIIU 3), de la Organización de Naciones Unidas, la cual fue adaptada oficialmente para Colombia por el DANE^[7].

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. Según el criterio de la Sala, no caben en la noción de transformación, las actividades consistentes en los procesos de selección, limpieza, empaque y conservación, que aun cuando conlleven la utilización de insumos no varíen la naturaleza del producto primario^[8].”

En efecto, frente al proceso de transformación que intermedia el proceso productivo y su comercialización, esta corporación ha sostenido que dicho proceso debe afectar de manera importante la naturaleza de la materia prima, y no limitarse a un cambio en su presentación, así:

“Los procesos referidos a la conservación de los productos primarios mantienen la exclusión mientras los pollos, patos, gansos, y demás aves se vendan manteniendo su naturaleza, bien sea con plumas, pelados o congelados y sólo existe transformación cuando se venden productos como jamón, mortadela, salchichas etc., de estos animales”.^[9]

Ahora bien, la actividad de producción envuelve necesariamente la comercialización de lo producido, por lo tanto, la forma o modalidad de venta o comercialización de los productos primarios que haga el productor pecuario no desnaturaliza la mencionada actividad, ni puede limitarse la prohibición al evento de que el productor comercialice sus productos sólo en las granjas, pues puede utilizar puntos de ventas y locales destinados a la comercialización de los mismos y sigue conservando la naturaleza de no gravados con el impuesto.

En conclusión, la producción primaria avícola, entendida como aquella actividad en la que se reproducen y se crían aves de corral, sin ningún tipo de transformación, así como la comercialización que directamente realice el productor, bien sea en sus granjas o a través de locales comerciales, no está sometida al impuesto de industria y comercio y por tanto, los municipios no pueden cobrar tal tributo.

De acuerdo con lo anterior, es claro que la actividad de la actora en cuanto tiene gallinas ponedoras para producir huevos y los comercializa en caja dentro de la producción avícola primaria y por tanto, no puede estar sometida al gravamen de industria y comercio.

En el proceso no se ha discutido la actividad principal de la actora, esto es, la producción primaria avícola y, pese a que en sus declaraciones de industria y comercio señaló el código 10-3110 correspondiente a la fabricación o transformación de productos alimenticios, en cada formulario indicó que se trataba de la explotación de la industria avícola (folio 6 yss). Además, tanto en el registro para iniciación de actividades (folio 5) como en la certificación del revisor fiscal (folio 65) y en las facturas (folios 125 a 186), se comprueba que su actividad es la avicultura, y particularmente la producción de huevos.

Se encuentra demostrado también que la sociedad durante los años 1989 a 1997 presentó las declaraciones del impuesto de industria, comercio y avisos por esa actividad en el Municipio de Bucaramanga (folios 6 a 18 del expediente).

Si bien, el Municipio negó la devolución porque la sociedad ejercía actividad comercial pues vendía su producido a través de locales comerciales y puntos de venta, el Tribunal negó las

pretensiones de la demanda por considerar que la demandante no sólo desarrollaba una actividad primaria, sino que excedía tal actividad pues también comercializaba productos, diferentes a la gallina y al huevo, que resultaban de un proceso de preparación y disposición del producto final (higiene, desplume y cercenamiento del ave inicial) es decir, de transformación.

Sobre el argumento administrativo, se precisó que la comercialización de los productos primarios realizada directamente por el productor se encuentra por fuera del impuesto de industria y comercio y por esa razón es ilegal el acto demandado.

Y frente al argumento del Tribunal, se considera que en la actividad de la sociedad, no existe ningún tipo de transformación, pues conforme quedó expuesto, el hecho de sacrificar, limpiar, despresar y empacar las aves ponedoras cuando ha terminado su ciclo productivo para venderlas no altera la naturaleza del producto primario (el ave), y por tanto no puede hablarse de transformación.

Así las cosas, y en atención a que la demandante es productora primaria avícola y vende directamente su producción, los pagos que efectuó del impuesto de industria y comercio por los años 1989 a 1997 fueron indebidos, por lo que correspondía al Municipio de Bucaramanga devolver la suma solicitada.

Aunque no existe en la normatividad tributaria alguna norma que señale el término dentro del cual debe solicitarse la devolución de un pago en exceso o de lo no debido, se ha entendido^[10] que dicho término es el previsto para la prescripción de la acción ejecutiva de que tratan los artículos 2535 y 2536 del Código Civil. Por ello, el Decreto 1000 de 1997 *“por el cual se reglamenta parcialmente el procedimiento de las devoluciones y compensaciones”*, dispuso en sus artículos 11 y 21, que las solicitudes de devolución o compensación por pagos en exceso o de lo no debido *“deberán presentarse dentro del término de prescripción de la acción ejecutiva, establecido en el artículo 2536 del Código Civil”*, esto es dentro del término de diez años, que era el término vigente para el 19 de octubre de 1998, fecha de la solicitud de devolución presentada en el sublite^[11].

Así las cosas, debe declararse la nulidad del acto administrativo demandado y ordenarse la devolución de las sumas indebidamente pagadas por la sociedad que se encuentran acreditadas en el expediente conforme al siguiente cuadro:

AVICOLA SINAIN LTDA - AVISIN LTDA

Pagos al Municipio de Bucaramanga por concepto del Impuesto de Industria, Comercio, Avisos Y Tableros correspondientes a las declaraciones años 1989 a 1997 (folios 33 a 62 del expediente):

FECHA DE PAGO	RECIBO NUMERO	VALOR PAGADO
22-Mar-1990	R32D900321113948	302.800
27-Jul-1990	R32D900727145837	302.800
14-Mar-1991	TE05910314161636	479.578
24-Ene-1992	TE05920324081928	531.049
2-Mar-1992	TE05920302161709	371.402
3-Ago-1992	TE05920803162349	194.715
26-Nov-1992	TE05921126160351	194.715
29-Mar-1993	TE05930329181457	249.019
11-Jun-1993	TE05930611154953	249.019
25-Oct-1993	TE05931025104253	256.745
27-Oct-1993	TE05931027154041	249.019
29-Mar-1994	TE0D940329102301	287.257
19-May-1994	TE0D940519104236	287.257
23-Sep-1994	TE0D940923072411	287.257
13-Dic-1994	TE0D941213093251	287.257
2-Mar-1995	TE0D950302154836	427.901

24-May-1995	TE0D950524150533	489.559
25-Jul-1995	TE0D950725155651	453.058
7-Nov-1995	TE0D951107152215	453.058
27-Mar-1996	TE0D960327112522	827.861
19-Jun-1996	TE0D960619115235	866.694
19-Sep-1996	TE0D960919113206	843.512
20-Dic-1996	TE1A961220110123	843.512
19-Mar-1997	TE1A970319155414	1.048.182
12-Jun-1997	TE1A970612154932	1.179.192
30-Sep-1997	TE1A970930170559	1.101.410
18-Dic-1997	TE1A971218155657	1.101.410
25-Mar-1998	TE1A980325170932	1.385.537
23-Jun-1998	TE1A980623151940	1.385.537
7-Sep-1998	TE1A980907111840	1.385.537
TOTAL		18.321.849

Por lo que resulta un valor a devolver de \$18.321.849.

Aunque, el demandante solicitó ante el Municipio en octubre de 1998 la devolución de esa suma debidamente actualizada lo que daba un valor total de \$32.215.280,37 y la misma cuantía fue solicitada como pretensión de restablecimiento del derecho en la demanda, no se ordenará la devolución de esa suma, sino de \$18.321.849, pues, tratándose de devoluciones y compensaciones de saldos a favor, pagos en exceso o pago de lo no debido originados en obligaciones tributarias, existe una normatividad especial que regula las consecuencias que afronta la Administración cuando incurre en mora y no contempla la actualización.

En efecto, los artículos 863 y 864 del Estatuto Tributario^[12] consagran el derecho a percibir intereses corrientes y moratorios, a partir de la presentación de la solicitud de devolución en debida forma y cuando la devolución no sea atendida dentro de los términos legales, respectivamente. De manera que no hay lugar a reconocer la actualización solicitada por la sociedad.

Finalmente, conforme al artículo 171 del Código Contencioso Administrativo no hay lugar a condenar en costas a la demandada, puesto que no existió de su parte una conducta que muestre temeridad y ausencia absoluta de fundamento en la actuación administrativa acusada.

Por lo anterior, se revocará la sentencia apelada y en su lugar se declarará la nulidad del acto administrativo demandado y se ordenará la devolución de la suma indebidamente pagada por la sociedad al municipio, con los intereses a que haya lugar.

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. REVÓCASE la sentencia apelada. En su lugar se dispone:

2. DECLÁRASE la nulidad de la comunicación 8725, proferida por el Secretario de Hacienda Municipal de Bucaramanga el 6 de noviembre de 1998.

3. A título de restablecimiento del derecho ORDÉNASE la devolución de la suma DIECIOCHO MILLONES TRESCIENTOS VEINTIUN MIL OCHOCIENTOS CUARENTA Y NUEVE PESOS M.L. (\$18.321.849 M.L.) con los intereses a que haya lugar.

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

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

JUAN ÁNGEL PALACIO HINCAPIÉ
Presidente
LIGIA LÓPEZ DÍAZ
MARÍA INÉS ORTIZ BARBOSA
HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ