

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCION CUARTA

Consejero Ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá D.C., veintinueve (29) de abril de dos mil diez (2010).

Radicación número: 25000-23-27-000-2008-00016-01 (**17391**)

Actor: **EMPOLLADORA COLOMBIANA S.A. – EMPOLLACOL S.A.**

FALLO

Corresponde a la Sala decidir el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada, contra la sentencia de 23 de julio de 2008, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca Sección Cuarta Subsección “A”, estimatoria de las súplicas de la demanda instaurada por la sociedad EMPOLLADORA COLOMBIANA S.A. – EMPOLLACOL S.A., en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho contra los actos administrativos por medio de los cuales la Secretaría de Hacienda de Bogotá, modificó las declaraciones del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros correspondientes a los bimestres 3°, 4°, 5° y 6° del año gravable 2003.

ANTECEDENTES

La sociedad actora presentó las declaraciones del impuesto de industria y comercio de los bimestres 3°, 4°, 5° y 6° del año gravable 2003, dentro de las oportunidades legales para ello¹.

El 8 de noviembre de 2005 la Administración Distrital profiere requerimiento especial 2005EE268883, respecto de los bimestres antes indicados, en el que propone incluir los ingresos provenientes de la actividad industrial de sacrificio, faenado, evisceración, enfriamiento y empaque de pollos. Además liquida sanción por inexactitud.

La sociedad contribuyente dio respuesta oportuna al requerimiento² en la que sostuvo que la totalidad de los ingresos de la empresa en los bimestres objeto de glosa, corresponden a la venta de pollo en canal sin ninguna transformación industrial, por lo que no están sujetos al impuesto de industria y comercio en virtud del artículo 39 numeral 2°, literal a) de la Ley 14 de 1983.

El 16 de junio de 2006, la Administración expide Liquidación Oficial de Revisión 9450-DDI-055048³ en la que insiste que la actividad desarrollada por la demandante se enmarca en la definición de actividad industrial. La anterior decisión es recurrida por la demandante⁴ y es confirmada mediante Resolución 72528 del 13 de septiembre de 2007⁵

LA DEMANDA

¹ Folios. 18 a 25 c.p.

² Folios 108 a 116

³ Folios 57 a 66

⁴ Folios 67 a 77

⁵ Folios 78 a 95.

EMPOLLACOL S.A. solicita que se declare la nulidad de los actos administrativos mediante los cuales la Administración Distrital modificó la declaración del impuesto de industria y comercio de los bimestres 3° a 6° del año gravable 2003.

El concepto de violación se sintetiza así:

1. Artículos 29 de la Constitución y 563, 565 y 568 del Estatuto Tributario Nacional.

Sostiene que en vía gubernativa la Administración le envió a su dirección Diagonal 127 A No. 20-06 Of. 501, requerimiento de información el cual fue contestado, como todas las demás actuaciones, con papelería de la sociedad en la que está impresa tal dirección. Agrega que los funcionarios que realizaron la inspección tributaria y posteriores visitas, se hicieron presentes en la mencionada dirección e igualmente, a ella fueron enviados los requerimientos de información adicional, el emplazamiento para corregir y el requerimiento especial e incluso existió comunicación telefónica con la Administración cuando se le solicitó a la actora un listado de sus clientes en los años 2003 y 2004.

Señala, que a pesar de lo anterior, el 8 de septiembre de 2006, mediante publicación en la separata de asuntos legales del diario La República, la demandante tuvo conocimiento de que la demandada había proferido la liquidación oficial de revisión que es objeto de demanda.

Explica que, dentro de la oportunidad legal, interpuso recurso de reconsideración en el que solicitó la nulidad de la liquidación oficial, porque la notificación mediante aviso en el diario la viciaba de ineficaz.

Precisa que las normas invocadas como violadas del Estatuto Tributario Nacional son aplicables al caso por remisión expresa del Decreto Distrital 807 de 1993 y ellas consagran como regla general, que cuando la Administración no le haya sido posible establecer la dirección del contribuyente, la notificación puede hacerse por aviso en el diario, siempre que previamente, la Administración agote todos los medios para establecer la dirección mediante verificación directa, o mediante guías telefónicas, directorios y en general de la información comercial o bancaria.

Afirma que la demandada sin hacer el menor esfuerzo para confirmar la dirección de la actora, que le era bien conocida y que ha sido la misma durante toda la vida jurídica de la sociedad, procedió a la notificación mediante aviso viciándola de ineficaz y con ello violó el debido proceso.

2. Artículo 39 numeral 2° literal a) de la Ley 14 de 1983 y del artículo 39 literal a) del Acuerdo Distrital 352 de 2002.

Explica que la diferencia detectada por el Grupo de Fiscalización en los ingresos informados a la Superintendencia de Sociedades y en las declaraciones, corresponde a la venta de pollo en canal sin ningún proceso de transformación, actividad que no está sujeta al impuesto de industria y comercio. Indica que los ingresos por la venta de pollo en canal figuran en todas las declaraciones dentro del total de ingresos ordinarios y extraordinarios y también dentro de las exenciones y actividades sujetas.

Indica que en el acta de la inspección tributaria realizada a la sociedad, queda claro que la actividad de la empresa se circunscribe exclusivamente al sacrificio o faenamiento del pollo, para ponerlo en condiciones aptas para su venta, sin que allí se evidencie ningún proceso de transformación por elemental que este sea.

Argumenta que 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 actos demandados son ilegales. Sobre este punto transcribe apartes de la sentencia de 24 de mayo de 2007, Exp. 15241, C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié.

Manifiesta que en el caso de la sociedad actora, su actividad consiste en la cría de pollo, levante y engorde, por lo que el hecho de sacrificarlo para su posterior venta, no implica que exista una transformación al producto primario, pues el pollo de engorde una vez sacrificado sigue siendo un producto primario.

Con fundamento en lo anterior, concluye que el procedimiento adelantado por la Administración Distrital, viola el artículo 39 numeral literal a) de la Ley 14 de 1983, compilado en el literal a) del artículo 39 del Acuerdo Distrital 352 de 2002.

3. Artículos 287, 300 numeral 4° y 313 numeral 4° de la Constitución Nacional.

Explica que estas normas establecen que la autonomía de los municipios tiene una clara limitación en la Constitución y en la ley, por lo que si bien los entes territoriales tienen la facultad de decretar o establecer tributos y contribuciones, ello debe ejercerse con arreglo a las prescripciones constitucionales y legales.

Señala que en el caso, la Administración Distrital al exigirle a la actora el impuesto de industria y comercio respecto de su actividad de producción avícola, que está prohibido desde la expedición de la Ley 26 de 1904 y ratificado en las Leyes 29 de 1963 y 14 de 1983, quebranta flagrantemente las normas constitucionales citadas.

4. Artículo 683 del Estatuto Tributario Nacional.

Sostiene que la actuación de la demandada refleja un ánimo preconcebido de desconocer el derecho que le asiste a la actora para que la venta de pollo en canal sea catalogada como una actividad no sujeta al impuesto de industria y comercio.

5. Artículo 106 del Decreto Distrital 807 de 1993.

Afirma que la norma consagra que el recurso de reconsideración debe admitirse, si reúne los requisitos legales, dentro del mes siguiente a su interposición, sin embargo, en el caso, la Administración admitió el recurso en la misma resolución que lo decidió, es decir cuando había transcurrido más de un año.

6. Artículo 189 numeral 10 de la Constitución Política

Sostiene que los funcionarios desconocen los preceptos antes analizados en los actos demandados.

LA OPOSICIÓN

La apoderada de la Administración Distrital, se opone a las pretensiones de la demanda y en consecuencia solicita que sean denegadas.

Explica que la liquidación oficial de revisión fue enviada para su notificación por correo, a la dirección Diagonal 127 A 20-06 Ofc. 501 de Bogotá, pero fue devuelta por la causal 3 “Verificar dirección”, a pesar de que era la dirección procesal que, como lo indica la actora, fue informada a través de las respuestas a los diferentes requerimientos de información, donde se desarrolló la inspección tributaria y la que aparece en las declaraciones del impuesto de industria y comercio.

Indica que por lo anterior, se procedió a efectuar la notificación por aviso, como lo ordena el artículo 568 E.T. en concordancia con el artículo 8° del Decreto 807 de 1993.

En cuanto al asunto de fondo, sostiene que del certificado de existencia y representación legal se establece que la contribuyente tiene por objeto social *“la incubación y reproducción de aves de corral, la distribución, comercialización y venta de sus productos avícolas ya sean nacionales o extranjeros”*.

Explica que en desarrollo del objeto social la actora inicia el proceso de producción de pollo en granjas ubicadas en Facatativá, Sasaima y San Francisco, donde las aves llegan a su maduración y luego los huevos se llevan a la planta de incubación en Villeta donde nacen los pollitos, que son llevados a plantas de engorde ubicadas en Suesca, Gachancipá, Cajicá, Chía, Facatativá, Sasaima, San Francisco, La Vega, Fusagasugá y Silvania. Agrega que una vez terminado el proceso de engorde, los pollos se trasladan a Bogotá en donde se contrata con terceros el proceso de sacrificio y faenado, para posteriormente efectuar la distribución de pollo en canal por parte de la actora.

Con fundamento en el artículo 33 del Decreto 352 de 2002 que define la actividad industrial, afirma que la sociedad actora realiza un proceso de preparación de pollo en canal que se interrumpe una vez el pollo de engorde en pie es traído a Bogotá para que terceros lo entreguen a la demandante listo para ser distribuido. Indica que EMPOLLACOL S.A., nunca abandona el proceso, solo disminuye costos de espacio, así como los gastos de nómina y parafiscales por no tener personal idóneo que efectúe una parte del proceso (faena), pero en ningún momento deja de desarrollar actividad industrial en Bogotá.

Explica que aunque en la respuesta al requerimiento especial, el contribuyente aportó fotocopia de las facturas de sus proveedores para demostrar que el proceso de transformación de pollo en pie al pollo en canal lo realiza a través de terceros, tal argumento no puede prosperar porque la actora nunca se desprende de la cadena productiva cuyo resultado es el pollo en canal.

Sostiene que en ningún momento se muestra que al traer el pollo en pie lo venda para posteriormente comprarlo congelado y efectuar su distribución, sino que se encarga de llevarlo a terceros para que realicen el sacrificio y luego lo vende en canal.

Manifiesta que la actora incurrió en inexactitud sancionable en las declaraciones del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros, correspondientes a los bimestres 3, 4 y 6 del año gravable 2003, por cuanto excluyó ingresos producto de la venta de pollo en canal, que es una actividad de transformación, lo que generó un menor impuesto a pagar.

Indica que se incluyen como ingresos gravados los provenientes del desarrollo de la actividad industrial correspondiente al sacrificio, faenado, evisceración, enfriamiento y empaque de pollos, para su distribución y venta, actividad que le corresponde el código de actividad CIIU 1511 “producción, transformación y conservación de carnes y derivados cárnicos”, tarifa 4.14 por mil.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca Sección Cuarta Subsección “A”, mediante sentencia de 23 de julio de 2008, anuló los actos demandados y a título de restablecimiento del derecho declaró que la actora no está obligada a pagar suma alguna determinada en los actos que se anulan.

Frente a la nulidad planteada por las irregularidades en la notificación de la liquidación oficial de revisión, estimó el *a quo* que la Administración

envió por correo para su notificación el mencionado acto administrativo a la dirección informada por la sociedad contribuyente pero fue devuelta, lo que condujo a que la notificación se realizara en un periódico de circulación nacional, sin que la demandada realizara las diligencias tendientes a lograr la notificación personal. No obstante, la demandante se notificó por conducta concluyente al presentar el recurso de reconsideración y pudo ejercer su derecho de defensa y contradicción.

En cuanto a la no sujeción al impuesto de industria y comercio, de que trata el artículo 39 numeral 2° literal a) de la Ley 14 de 1983, precisa que aunque la norma consagra la prohibición de imponer gravámenes a la producción primaria agrícola, ganadera y avícola, el Consejo de Estado ha indicado que ello no impide que si se demuestra que el contribuyente desarrolla una actividad industrial, es decir donde exista un proceso de transformación, sea considerado sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio, en relación con los ingresos obtenidos por tal actividad.

Luego de analizar el objeto social de la demandante, el certificado de revisor fiscal allegado en vía gubernativa, el informe que rindió la actora sobre la actividad que desarrolla y el acta de visita realizada por funcionarios de la Administración Distrital, consideró el *a quo* que no se puede establecer que la actora realiza algún tipo de transformación del producto, pues la actividad se concreta en la incubación, reproducción, levante, sacrificio, fraccionamiento y empaque del pollo, para ofrecerlo apto para el consumo humano.

Precisa que la actividad de la actora no involucra la elaboración o transformación del producto, por lo que corresponde a una actividad primaria avícola y no a una industrial, que no está sujeta al impuesto de

industria y comercio, como lo sostiene la demandada. Sobre este punto transcribe apartes de la sentencia de 5 de julio de 2007, Exp. 15343, C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié.

EL RECURSO DE APELACIÓN

La **parte demandada**, inconforme con la decisión de primera instancia, interpuso recurso de apelación en el que insiste en señalar que la demandante realiza un proceso industrial de preparación de pollo en canal que aunque se interrumpe, al ser traído el pollo de engorde en pie para su preparación por terceros, la actora nunca se desprende del proceso, que involucra transformaciones por pequeñas que sean y cambio en las cualidades de las aves.

Reitera los demás argumentos expuestos en la contestación de la demanda.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **parte demandante** sostiene que ha demostrado que las actuaciones de la Administración no se ajustan a la realidad, por lo que la sociedad se mantiene en su petición de que se confirme la nulidad de los actos demandados.

La **parte demandada** reiteró lo expuesto en su escrito de contestación de la demanda.

El **Ministerio Público** no conceptuó.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

De acuerdo con los términos del recurso de apelación, corresponde a la Sala determinar si la sociedad actora es sujeto del impuesto de industria y comercio por la actividad que desarrolla.

La parte recurrente sostiene que la sociedad actora realiza un proceso de levante, engorde, sacrificio y, en general, de preparación de aves para posteriormente ser distribuidas en canal y, aunque no sea ella quien realice directamente alguna de las etapas, es en la demandante en quien recae el desarrollo de la actividad industrial que consiste en la transformación que sufren las aves desde que se levantan hasta su distribución en canal.

Esta Corporación advierte que el literal a) del numeral 2° del artículo 39 de la Ley 14 de 1983, dispone:

Artículo 39°.- *No obstante lo dispuesto en el artículo anterior continuarán vigentes:*

1. (...)
2. *Las prohibiciones que consagra la Ley 26 de 1904; además, subsisten para los Departamentos y Municipales las siguientes prohibiciones:*
 - a. *La 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 ésta sea;*
 - b. *La de gravar los artículos de producción, transformación por elemental que esta sea; (Subrayas y negrillas fuera de texto)*

Acorde con lo anterior, el artículo 39 del Decreto 352 de 2002, señala, entre otras, como actividades no sujetas al impuesto de industria y comercio, la siguiente:

“a) La producción primaria, agrícola, ganadera y avícola sin que se incluyan la fabricación de productos alimenticios o de toda industria donde haya un proceso de transformación, por elemental que éste sea.

(...)”

De las normas transcritas es claro que quienes desarrollen actividades primarias agrícolas o ganaderas quedan exoneradas del impuesto de industria y comercio. Frente a esta disposición la Sala⁶ ha precisado, como lo señaló el *a quo*, que la prohibición no impide que si se demuestra que el contribuyente desarrolla una actividad industrial, es decir donde exista un proceso de transformación, sea considerado sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio en relación con los ingresos obtenidos por tal actividad.

En el *sub examine* se estableció que la actividad principal de la demandante es la incubación y reproducción de aves de corral, la distribución, comercialización y venta de sus productos avícolas⁷. Concretamente, en el informe del representante legal de la demandante, que fue tenido en cuenta por la Administración tanto en el requerimiento especial como en la liquidación oficial de revisión, se describió detalladamente la actividad que desarrollaba EMPOLLACOL para la época de los bimestres discutidos⁸, así:

⁶ Sentencia de mayo 16 del 2002, Expediente 12118, C.P. Dr. Germán Ayala Mantilla

⁷ Certificado de existencia y representación legal (fl. 55 c.a.)

⁸ Dentro del proceso se demostró que sólo a partir de febrero de 2004, la actora realiza por su propia cuenta, el proceso de sacrificio. (fl. 94 cdno. a. #1). Por ello, para la época en que se realizaron visitas a

- *Levante de aves en fincas ubicadas en Sasaima, Facatativá y San Francisco.*
- *Transcurridas 24 semanas, las aves comienzan el proceso de postura que demora 40 semanas. Los huevos son llevados a Villeta, donde nacen los pollitos.*
- *El proceso de engorde, que dura 47 días, se inicia en las fincas de Suesca, Gachancipá, Cajicá, Chía, Faca, Sasaima, San Francisco, La Vega, Fusagasugá y Silvania.*
- *Los pollos son trasladados a Bogotá, donde terceros se encargan del proceso de sacrificio, desplumado, degüelle, desangre y evisceración.*
- *El pollo es congelado, empacado y entregado a los clientes⁹.*

Para la Sala, es claro que la actividad de la demandante consiste en la cría de pollo desde su etapa inicial hasta su sacrificio, faenamiento y venta de su carne en canal, es decir, limpia y lista para ser consumida.

Para este caso, resulta pertinente remitirse a lo expuesto por esta Corporación en sentencia del 17 de noviembre de 2006, Exp. 15529, C.P. Dr. Héctor J. Romero Díaz, en la que 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 aun cuando conlleven la utilización de

las instalaciones de la empresa (13 de octubre del 2005), se constató que la demandante cuenta con planta de sacrificio de pollos.

⁹ El proceso se describe tanto en la Liquidación Oficial de Revisión (fl. 61 c.p.) como en la Resolución que decidió el recurso de reconsideración (fl. 90 c.p)

insumos no varíen la naturaleza del producto primario¹⁰.

Precisamente, en relación con el concepto de *transformación* en el proceso avícola, la Sala ha sentado su criterio en el sentido de señalar que sólo existe transformación de pollos, patos, gansos, y demás aves, cuando se venden productos de estos animales como jamón, mortadela, salchichas etc.¹¹

Igualmente, en otra oportunidad, se señaló más concretamente que *“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”*¹².

De acuerdo con los anteriores lineamientos jurisprudenciales y descendiendo al caso concreto, para la Sala no es necesario mayor análisis para concluir que la sociedad EMPOLLACOL S.A., respecto de los bimestres objeto de glosa, desarrolla un proceso que se clasifica en la actividad primaria avícola, porque no existe transformación del ave, como la entiende la parte recurrente y, por tanto, no se puede catalogar el proceso en actividad industrial.

Ahora bien, el hecho de que la actora para los períodos objeto de estudio no realizara directamente el sacrificio de las aves, sino a través de terceros sin desprenderse del proceso productivo, es una discusión irrelevante para efectos de determinar si es una actividad industrial,

¹⁰ En este sentido se reitera lo considerado en las sentencias de de 22 de mayo de 1992, Exp. 3429. M.P. Dr. Carmelo Martínez Conn, 27 de octubre de 1995, Exp. 7286. M.P. Dr. Julio Enrique Correa Restrepo y de 25 de marzo de 2004, Exp. 14019. M.P. Dra. Ligia López Díaz.

¹¹ Sentencia de 25 de marzo de 2004, antes citada.

porque como se explicó, la actividad primaria avícola es una labor integral que la ley expresamente ha indicado que no está sujeta al impuesto de industria y comercio y, por ello, sus diferentes etapas cuyo resultado es la venta de pollo en las condiciones anotadas, no pueden clasificarse como industriales.

De lo anterior la Sala concluye, al igual que lo hizo el *a quo*, que la sociedad demandante no se encuentra sujeta al impuesto de industria y comercio toda vez que la actividad que desarrolla no puede ser gravada por prohibición expresa de los artículos 39 literal a) de la Ley 14 de 1983 y 39 del Decreto 352 del 2002.

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

CONFÍRMASE la sentencia de 23 de julio de 2008, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca Sección Cuarta Subsección “A”.

Cópiese, Notifíquese, Comuníquese y Devuélvase al Tribunal de origen. Cúmplase.

¹² Sentencia de 24 de mayo de 2007, Exp. 15241, C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié.

La anterior providencia fue estudiada y aprobada en sesión de la fecha.

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
BÁRCENAS
Presidente de la Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

*Este documento fue creado a partir del original obtenido en el Consejo de
Estado.*