



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



CONSEJERO PONENTE: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Bogotá D.C., nueve (09) de abril de dos mil quince (2015)

Referencia: NULIDAD
Radicación: 05001-23-31-000-2001-00024-01 (19650)
Demandante: ÁNGELA MARÍA OCAMPO TORO
Demandado: MUNICIPIO DE APARTADÓ

Temas: Impuesto de Industria y Comercio. No puede imponerse sobre el proceso de producción agrícola, cuando este no implica la transformación de los productos.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

Procede la Sección a decidir el recurso de apelación interpuesto por el ente demandado; Municipio de Apartadó (Antioquia), contra la sentencia del 29 de marzo de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, que accedió a las pretensiones de la demanda, en la acción instaurada por la ciudadana Ángela María Ocampo Toro, en ejercicio de la acción de nulidad prevista en el artículo 84 del Código Contencioso Administrativo.

ANTECEDENTES

1. Hechos

1.1.- Mediante el Acuerdo No. 025 de junio 30 de 1995, el Concejo Municipal de Apartadó (Antioquia), estableció el “impuesto de industria y comercio a las empacadoras de banano”.

1.2.- Por el Acuerdo No. 43 de 1998 (artículo 43), se modificó la tarifa de dicho impuesto, en el sentido de determinarla en términos porcentuales en relación con el salario mínimo mensual vigente.

2. Pretensiones

La actora formuló las siguientes pretensiones:



3.1. Que se declare que es nulo, en todas sus partes el Acuerdo 025 de 30 de Junio de 1.995, del H. Concejo Municipal de APARTADÓ (Antioquia), por medio del cual se establece el impuesto de industria y comercio a las empacadoras de banano en dicho municipio.

3.2. Que se declare que es nulo en todas sus partes, el Artículo 43 del Acuerdo 043 de 1.998, del H. Concejo Municipal de APARTADÓ (Antioquia), por medio del cual se modifica la tarifa del impuesto de industria y comercio a las empacadoras de banano en dicho Municipio.

3.3. Que se declare que la sentencia que se dicte en este proceso producirá los efectos previstos en al (sic) Artículo 175 del C.C.A., Decreto Ley 1º de 1.984”

Las disposiciones demandadas son las siguientes:

“ACUERDO 025 DE 1995:

(...)

ARTÍCULO PRIMERO: Grávanse (sic) las empacadoras de banano con las siguientes (sic) tarifas mensuales: empacadoras donde se procese el producido de:

CATEGORÍA	ÁREA	IMPUESTO
15	1 a 10 Hectáreas	\$6.000,00
14	11 a 20	\$10.000,00
13	21 a 30	\$15.500,00
12	31 a 40	\$20.200,00
11	41 a 50	\$30.000,00
10	51 a 60	\$40.700,00
09	61 a 70	\$50.400,00
08	71 a 80	\$60.100,00
07	81 a 90	\$70.900,00
06	91 a 100	\$80.400,00
05	101 a 120	\$90.800,00
04	121 a 150	\$100.000,00
03	151 a 200	\$114.700,00
02	201 a 300	\$125.500,00
01	301 en adelante	\$260.000,00

ARTÍCULO SEGUNDO: El impuesto se reajustará teniendo como base el índice de precios al consumidor.

ARTÍCULO TERCERO: El presente Acuerdo rige a partir de la fecha de su sanción legal y publicación y deroga las disposiciones que le sean contrarias.”

“ACUERDO 43 DE 1998



(...)

ARTÍCULO 43.- Gravase (sic) las emparadoras de banano con las siguientes tarifas mensuales, emparadoras donde se procese el producto de:

<i>CATEGORÍA</i>	<i>ÁREA</i>	<i>IMPUESTO</i>
15	1 a 10 Ha	5% 1 S.M.M.L.V.
14	11 a 20 Ha	8% 1 S.M.M.L.V.
13	21 a 30 Ha	12% 1 S.M.M.L.V.
12	31 a 40 Ha	15% 1 S.M.M.L.V.
11	41 a 50 Ha	22% 1 S.M.M.L.V.
10	51 a 60 Ha	30% 1 S.M.M.L.V.
09	61 a 70 Ha	37% 1 S.M.M.L.V.
08	71 a 80 Ha	45% 1 S.M.M.L.V.
07	81 a 90 Ha	51% 1 S.M.M.L.V.
06	91 a 100 Ha	58% 1 S.M.M.L.V.
05	101 a 120 Ha	65% 1 S.M.M.L.V.
04	121 a 150 Ha	72% 1 S.M.M.L.V.
03	151 a 200 Ha	82% 1 S.M.M.L.V.
02	201 a 300 Ha	100% 1 S.M.M.L.V.
01	301 en adelante	185% 1 S.M.M.L.V.”

3. Normas violadas y concepto de la violación

La demandante cuestiona la legalidad del Acuerdo No. 025 de 1995, “*Por medio del cual se establece el impuesto de industria y comercio a las emparadoras de banano*”, y del artículo 43 del Acuerdo 043 de 1.998, proferidos por el Concejo de Apartadó (Antioquia), bajo los argumentos que pasan a resumirse:

2.1.- El Concejo Municipal carece de competencia para establecer y reformar tributos que no han sido autorizados por el Legislador, pues su facultad en materia impositiva está sujeta a lo que al respecto establezcan la Constitución y la Ley. En esa medida, ya que el impuesto de industria y comercio a emparadoras de banano no fue creado por el legislador, el concejo municipal no podía establecerlo de manera arbitraria y posteriormente modificar su tarifa.

En ese orden de ideas, el cuerpo colegiado municipal “desvertebró” el impuesto de industria y comercio, incluyendo la actividad empaadora de banano como una modalidad de dicho tributo, pese a que no fue establecido así por la Ley.

2.2.- De esa manera, se desconoce el principio de legalidad que rige en materia tributaria, según el cual, todo impuesto, tasa o contribución, debe ser establecido expresamente por el Legislador.

2.3.- Las disposiciones demandadas parten de una presunción que no tiene respaldo normativo alguno: que todas las emparadoras de banano, funcionan o cuentan con fincas.



Adicionalmente, establecen una relación entre el “hectariaje” de una finca y el hecho generador del impuesto, pese a que dicho “nexo” no tiene fundamento legal alguno, lo que, además, desconoce el principio de certeza del tributo.

2.4.- En todo caso, la producción agrícola, dentro de la cual se encuentra la actividad de empaque de bananos, y que, aclara, no implica un proceso de transformación, está expresamente excluida del impuesto de industria y comercio, porque así lo dispuso la Ley 14 de 1983 en su artículo 39, numeral 2º, literal a).

4. Oposición

El Municipio de Apartadó, a través de apoderado judicial, compareció al proceso y se opuso a las pretensiones de la demanda, argumentando en su defensa, que la producción de banano destinado a la exportación es una actividad agroindustrial, que implica actividades de empaque, transporte y comercialización. En ese sentido, es claro que la fruta es sometida a un proceso de transformación, que parte de su corte.

Desde esa perspectiva, es claro que la actividad de las empacadoras de banano no está exenta del impuesto de industria y comercio, pues ese beneficio no se estableció para aquellas labores que implicaran la transformación de productos, a lo que agregó:

“...es necesario destacar, que dicho producto¹ sufre transformación, pues desde que se corta la fruta en la mata, hasta que se transporta y comercializa, ya no está en sus condiciones organolépticas²”

Finalmente, propuso la excepción que denominó: “falta de requisitos formales o indebida acumulación de pretensiones”, porque, en su criterio, se demandan actos independientes en un mismo proceso, que debieron atacarse mediante acciones separadas.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Antioquia, declaró la nulidad de las normas demandadas, pues consideró que la actividad gravada estaba expresamente exenta del impuesto de industria y comercio por la Ley 14 de 1983.

Para el Tribunal, la labor de empaque de productos agrícolas, no constituye transformación del producto³. Al respecto precisó:

¹ Refiriéndose al banano.

² Fl. 291.

³ Tesis que respaldó en pronunciamientos del Consejo de Estado, correspondientes a las sentencias dictadas en los procesos Nos. 2546 de 1990, C.P. Dr. Jaime Abella Zárate y 17391 de abril 29 de 2009, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.



“Por lo tanto no le cabe la noción de transformación, a las actividades consistentes en procesos de selección, limpieza, empaque y conservación y en esa medida no pueden ser gravadas con el impuesto de industria y comercio⁴”

RECURSO DE APELACIÓN

El ente territorial demandado interpuso recurso de apelación contra la decisión de primera instancia. Manifestó como motivos de su disenso:

1.- El juez de primera instancia interpretó erróneamente el artículo 39 de la Ley 14 de 1983, pues dicha norma excluye del impuesto de industria y comercio a las actividades primarias agropecuarias, siempre que en estas no se presente ningún tipo de transformación de los elementos producidos.

En ese marco, toda vez que en este caso la base gravable establecida en el Acuerdo 025 de 1995 es el procesamiento del banano y no la producción del mismo, es claro que la carga tributaria no se impone sobre la actividad respecto de la cual recae la prohibición: la producción primaria.

2.- La cadena de exportación del banano lleva implícita los procesos de producción, fumigación, recolección, embalaje o empaçado, embarque y transporte, y comercialización. El de empaque, es un procedimiento industrial que requiere de labores previas de lavado, suministro de retardantes químicos, embalaje de la fruta y colocación en las respectivas cajas, que constituye un verdadero servicio prestado por la empresa empacadora a favor del productor o bananero.

Por lo tanto, el proceso de empaque es una actividad gravada con el impuesto de industria y comercio.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN EN SEGUNDA INSTANCIA

Las partes no presentaron alegatos de conclusión en esta instancia.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El Ministerio Público rindió concepto en el trámite de segunda instancia y solicitó que se confirme la sentencia impugnada, por las siguientes razones:

“...el empaçado del banano no conlleva una transformación del producto, pues el banano conserva su esencia y en ningún momento implica esta actividad la obtención de un nuevo producto de características diferentes; sencillamente, se ejecuta uno de los procesos que se deben surtir para que la fruta pueda ser transportada. Por tal razón, el empaçado no es un proceso industrial de transformación del banano para que pueda ser tomado como una

⁴ Fl. 477.



excepción a la prohibición de gravar la producción agropecuaria, contemplada en el artículo 39 de la Ley 14 de 1983.

(...)

Por lo tanto, no cabe duda que la actividad de empaqueo de banano no debe ser gravada con el impuesto de industria y comercio, independientemente de quien ejecute este proceso...⁵

CONSIDERACIONES

1. Problema jurídico

En los términos del recurso de apelación, le corresponde a la Sección determinar, si el Acuerdo 025 de 1995, y el artículo 43 del Acuerdo 43 de 1998, proferidos por el Concejo Municipal de Apartadó (Antioquia), son ajustados a derecho, comoquiera que el apelante considera que estos no debieron ser anulados, habida cuenta de que gravaron con el impuesto de industria y comercio una actividad sobre la cual no existe prohibición alguna en la Ley 14 de 1983.

Con tal propósito, la Sala deberá establecer si el empaque de bananos puede considerarse como una actividad que no puede ser gravada con ICA, es decir, si constituye un elemento de la producción primaria agrícola, o si, por el contrario, comporta un proceso de transformación, que pueda calificarse como industrial y ser sujeto del tributo en cuestión.

Todo, porque el municipio recurrente lo que cuestiona es la naturaleza industrial del proceso de empaque, no si se trata de una actividad de servicios u otra similar.

2.- El impuesto de Industria y Comercio. Prohibición de gravar la producción primaria agrícola.

2.1.- El impuesto de Industria y Comercio es un tributo municipal que grava la realización de actividades industriales, comerciales y de servicio. Tratándose de la producción primaria agrícola, la Ley de creación del gravamen (14 de 1983), conservó la prohibición de gravarla, al disponer:

“Artículo 39º.- No obstante lo dispuesto en el artículo anterior continuarán vigentes:

(...)

2. Las prohibiciones que consagra la Ley 26 de 1904; además, subsisten para los Departamentos y Municipios 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;

(...)” (Subrayas fuera del texto).

⁵ Fl. 498.



2.2.- En los términos de la Ley, la prohibición recae sobre la producción primaria, lo que excluye los procesos industriales de transformación, cuya esencia dista de las condiciones de explotación que supone la producción primaria: la obtención directa de recursos de la naturaleza.

2.3.- Las actividades económicas se han clasificado históricamente como primarias, secundarias y terciarias⁶. A la primera categoría pertenecen, principalmente, las labores de agricultura, ganadería, caza, silvicultura y pesca, que se caracterizan por ser tareas en las que los productos se toman directamente de la naturaleza, y no incluyen trabajos de **transformación, alteración, modificación de las condiciones físicas y químicas de la materia**, pues estos hacen parte de la rama secundaria, que se encarga de la manufactura de bienes, su explotación, construcción, etc.

Siguiendo esa distinción, se determinará si el empaque de banano, hace parte del proceso de producción primaria que goza del beneficio del artículo 39 numeral 2 literal a) de la Ley 14 de 1983, o si, por el contrario, dicha labor comporta la transformación del producto y en consecuencia, debe ser gravada con ICA.

3.- Caso concreto

3.1.- De acuerdo con el Manual de Labores en Fincas Bananeras aportado por el municipio demandado, el empaque de banano consiste en:

“empacar los gajos en las cajas de acuerdo con las recomendaciones que existen para lograr presentación y calidad de la fruta”.

El procedimiento se lleva a cabo en las siguientes condiciones:

“En la base de la caja, colocar la división, ubicar la bolsa plástica y empacar los gajos utilizando la {cuña}. Esto para hacer la distribución equitativa entre las líneas y lograr así un empaque mantenga la calidad de la fruta exigida por las comercializadoras para cada mercado.”⁸

3.2.- El proceso descrito constituye una de las etapas de producción de bananos, que va desde el acondicionamiento de la tierra y la siembra, hasta su disposición en “palets” en los que se agrupan las cajas que posteriormente se comercializarán.

Su realización no comprende la variación o alteración de las condiciones físicas y químicas del banano, comoquiera que no interfiere en la composición del mismo.

⁶ Algunos doctrinantes se refieren también a la producción cuaternaria, en la que incluyen todas las actividades relacionadas con la producción y difusión del conocimiento.

⁷ Fl. 370.

⁸ Fl. 370.



Se trata, por lo tanto, de un elemento necesario en la cadena de producción de la fruta, cuya naturaleza difiere diametralmente del concepto de transformación, propio de las actividades comerciales secundarias.

3.3.- Es claro entonces, que dicha actividad no puede reputarse como industrial. Hace parte de las actividades agrícolas, sin que ello implique ningún proceso de transformación del banano, aspecto que es el que permite calificarlo como industrial. En ese orden de ideas, sí está protegida por la prohibición de ser gravada con ICA y en esa medida, las normas demandadas, que impusieron el referido tributo a tal labor, son contrarias a derecho, como lo determinó el juez de primera instancia.

3.4.- En ese sentido, la Sala reitera la posición que de manera unánime se ha sostenido en relación con el carácter primario del empaque de productos agrícolas, avícolas o similares, y el consecuente beneficio del que gozan en materia de impuesto de industria y comercio. En sentencia del año 2010, se señaló al respecto:

“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 insumos no varíen la naturaleza del producto primario⁹.

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.¹⁰

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”^{11, 12}

Por lo dicho precedentemente, la Sala confirmará la sentencia de primera instancia, que declaró la nulidad de las disposiciones demandados.

⁹ 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.

¹⁰ Sentencia de 25 de marzo de 2004, antes citada.

¹¹ Sentencia de 24 de mayo de 2007, Exp. 15241, C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié.

¹² Sentencia del veintinueve (29) de abril de dos mil diez (2010). Radicación número: 25000-23-27-000-2008-00016-01(17391). C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.



Finalmente, la Sala advierte que en el presente caso se estudió la calificación como agrícola o industrial del empaque del banano, inmersa dentro del proceso de siembra, recolección y entrega de la fruta, realizado por su productor. No aborda otras hipótesis como actividades o servicios prestados por terceros u otras actividades que se realizan previamente a la venta de la misma.

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.- Por las razones expuestas en la presente providencia, se **CONFIRMA** la sentencia del 29 de marzo de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, por medio de la cual se declaró la nulidad del Acuerdo 025 de junio 30 de 1995 y del artículo 43 del Acuerdo 43 de 1998, proferidos por el Concejo Municipal de Apartadó (Antioquia).

2.- DEVUÉLVASE el expediente al Tribunal de origen.

Cópiese, notifíquese y cúmplase.

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente de la Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ