



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

Magistrada ponente (E): STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá, D. C., dieciocho (18) de mayo de dos mil diecisiete (2017)

Radicación número: 23001 23 33 000 2013 00035 01
No. Interno: 21059
**Demandante: REFORESTADORA DEL CARIBE
S.A.S.**
**Demandado: MUNICIPIO DE PUERTO
LIBERTADOR**
**TEMA: IMPUESTO DE INDUSTRIA Y
COMERCIO**

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el apoderado judicial del Municipio de Puerto Libertador contra la sentencia del 31 de marzo de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo de Córdoba, que resolvió:

“PRIMERO: Declárase la nulidad de las Resoluciones de sanción por no declarar N° 001, 002, 003, 004 y 005 del 8 de agosto de 2012 proferidas en contra de la sociedad Reforestadora del Caribe S.A.S. para los periodos gravables 2007, 2008, 2009, 2010 y 2011 respectivamente; y de las Resoluciones N° 005, 004, 003, 002 y 001 de 9 de octubre de 2012, proferidas por el Secretario de Hacienda Municipal, en las cuales se resuelven los respectivos recursos de reconsideración interpuestos contra las resoluciones iniciales, confirmándose en todas sus partes las mismas; por lo expuesto en la parte considerativa de esta providencia.

SEGUNDO: Como consecuencia de lo anterior, y a título de restablecimiento del derecho, **Declárese** que la sociedad Reforestadora del Caribe S.A.S. –hoy TEKIA S.A.S.- no es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio en el Municipio de Puerto Libertador por la vigencia fiscal de 2007, 2008, 2009, 2010 y 2011 y por ello no está obligado a pagar suma alguna por este concepto.

TERCERO: Condénase en costas al municipio de Puerto Libertador, conforme el artículo 188 del C.P.A.C.A. En consecuencia, por Secretaría realícese la liquidación de conformidad con el artículo 393 del C.P.C.; Igualmente, fíjense como agencias en derecho el 3% del valor resultante de las pretensiones concedidas al demandante en esta sentencia, de conformidad con el Acuerdo N° 1887 de 2003 del Consejo Superior de la Judicatura (modificado por el Acuerdo No. 2222 del 10 de diciembre de 2003).”

1. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS

- El 30 de abril de 2012, la Secretaría de Hacienda de Puerto Libertador – Córdoba- envió a la Reforestadora del Caribe S.A.S. el Oficio Persuasivo No. 001, en el que le pidió a la sociedad que presentara las declaraciones del impuesto de industria y comercio por los años 2007 a 2011.
- El 18 de mayo de 2012, la sociedad respondió el oficio para precisar que, por ser una sociedad dedicada exclusivamente a la actividad primaria agrícola, no era sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio.
- El 19 de junio de 2012, la Secretaría de Hacienda de Puerto Libertador notificó a la reforestadora los emplazamientos para declarar No. 001,

002, 003, 004 y 005 del 5 de junio de 2012, respondidos el 11 de julio de 2012.

- El 8 de agosto de 2012, la Secretaría de Hacienda de Puerto Libertador expidió las Resoluciones Sanción por no declarar No. 001 (\$473.284.800), 002 (\$404.812.200), 003 (\$1.450.307.600), 004 (\$1.161.530.600) y 005 (\$2.918.178.800).
- La reforestadora presentó recurso de reconsideración contra los actos administrativos mencionados, resuelto negativamente el 9 de octubre de 2012, mediante las resoluciones 005 a 001.

2. ANTECEDENTES PROCESALES

2.1. LA DEMANDA

La Reforestadora del Caribe S.A.S., hoy Tekia S.A.S., mediante apoderado judicial, presentó demanda por el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho contra las resoluciones 001 a 005 del 8 de agosto de 2012, proferidas por la Secretaría de Hacienda Municipal de Puerto Libertador, y sus confirmatorias 005 a 001 del 9 de octubre de 2012. Solicitó las siguientes declaraciones:

“Pretensión primera principal

1) *La NULIDAD de los actos administrativos proferidos por el MUNICIPIO DE PUERTO LIBERTADOR que a continuación se describen.*

a) Que se declare la nulidad de la Resolución 005 de 9 de octubre de 2012 y notificada el 1º de noviembre de 2012, proferida por el Secretario de Hacienda Municipal, en la cual se resuelve el recurso de reconsideración, y se confirma en todas sus partes la Resolución Sanción por no declarar 001 del 8 de agosto de 2012, proferida en contra de la Sociedad Reforestadora del Caribe S.A.S. por valor de \$473.284.800, por el periodo gravable 2007.

b) Que se declare la nulidad de la Resolución de sanción por no declarar 001 del 8 de agosto de 2012 proferida en contra de la Sociedad Reforestadora del Caribe S.A.S. por valor de \$473.284.800, por el periodo gravable 2007.

c) Declarada la nulidad de la actuación administrativa descrita, se RESTABLEZCA EL DERECHO de la sociedad REFORESTADORA DEL CARIBE S.A.S., declarando que la misma no adeuda la suma de \$473.284.800 que pretende cobrar el Municipio de Puerto Libertador por concepto de industria y comercio.

d) Declarada la nulidad de la actuación administrativa descrita, y de conformidad con lo dispuesto en el artículo 392 del Código de Procedimiento Civil, solicito condenar en costas a la entidad demandada en virtud de su actuación.

Pretensión segunda principal

1) La NULIDAD de los actos administrativos proferidos por el MUNICIPIO DE PUERTO LIBERTADOR que a continuación se describen.

a) Que se declare la nulidad de la Resolución 004 de 9 de octubre de 2012 y notificada el 1º de noviembre de 2012, proferida por el Secretario de Hacienda Municipal, en la cual se resuelve el recurso de reconsideración, y se confirma en todas sus partes la Resolución Sanción por no declarar 002 del 8 de agosto de 2012, proferida en contra de la Sociedad Reforestadora del Caribe S.A.S. por valor de \$404.812.200, por el periodo gravable 2008.

b) Que se declare la nulidad de la Resolución de sanción por no declarar 002 del 8 de agosto de 2012 proferida en contra de la Sociedad Reforestadora del Caribe S.A.S. por valor de \$404.812.200, por el periodo gravable 2008.

c) Declarada la nulidad de la actuación administrativa descrita, se RESTABLEZCA EL DERECHO de la sociedad REFORESTADORA DEL CARIBE S.A.S., declarando que la misma no adeuda la suma de \$404.812.200 que pretende cobrar el Municipio de Puerto Libertador por concepto de industria y comercio.

d) Declarada la nulidad de la actuación administrativa descrita, y de conformidad con lo dispuesto en el artículo 392 del Código de Procedimiento Civil, solicito condenar en costas a la entidad demandada en virtud de su actuación.

Pretensión tercera principal

1) La NULIDAD de los actos administrativos proferidos por el MUNICIPIO DE PUERTO LIBERTADOR que a continuación se describen.

a) Que se declare la nulidad de la Resolución 003 de 9 de octubre de 2012 y notificada el 1º de noviembre de 2012, proferida por el Secretario de Hacienda Municipal, en la cual se resuelve el recurso de reconsideración, y se confirma en todas sus partes la Resolución Sanción por no declarar 003 del 8 de agosto de 2012, proferida en contra de la Sociedad Reforestadora del Caribe S.A.S. por valor de \$1.450.307.600, por el periodo gravable 2009.

b) Que se declare la nulidad de la Resolución de sanción por no declarar 003 del 8 de agosto de 2012 proferida en contra de la Sociedad Reforestadora del Caribe S.A.S. por valor de \$1.450.307.600, por el periodo gravable 2009.

c) Declarada la nulidad de la actuación administrativa descrita, se RESTABLEZCA EL DERECHO de la sociedad REFORESTADORA DEL CARIBE S.A.S., declarando que la misma no adeuda la suma de \$1.450.307.600 que pretende cobrar el Municipio de Puerto Libertador por concepto de industria y comercio.

d) Declarada la nulidad de la actuación administrativa descrita, y de conformidad con lo dispuesto en el artículo 392 del Código de Procedimiento Civil, solicito condenar en costas a la entidad demandada en virtud de su actuación.

Pretensión cuarta principal

1) La NULIDAD de los actos administrativos proferidos por el MUNICIPIO DE PUERTO LIBERTADOR que a continuación se describen.

a) Que se declare la nulidad de la Resolución 002 de 9 de octubre de 2012 y notificada el 1º de noviembre de 2012, proferida por el Secretario de Hacienda Municipal, en la cual se resuelve el recurso de reconsideración, y se confirma en todas sus partes la Resolución Sanción por no declarar 004 del 8 de agosto de 2012, proferida en contra de la Sociedad Reforestadora del Caribe S.A.S. por valor de \$1.161.530.600, por el periodo gravable 2010.

b) Que se declare la nulidad de la Resolución de sanción por no declarar 004 del 8 de agosto de 2012 proferida en contra de la Sociedad Reforestadora del Caribe S.A.S. por valor de \$1.161.530.600, por el periodo gravable 2010.

c) Declarada la nulidad de la actuación administrativa descrita, se RESTABLEZCA EL DERECHO de la sociedad REFORESTADORA DEL CARIBE S.A.S., declarando que la misma no adeuda la suma de \$1.161.530.600 que pretende cobrar el Municipio de Puerto Libertador por concepto de industria y comercio.

d) Declarada la nulidad de la actuación administrativa descrita, y de conformidad con lo dispuesto en el artículo 392 del Código de Procedimiento Civil, solicito condenar en costas a la entidad demandada en virtud de su actuación.

Pretensión quinta principal

1) La NULIDAD de los actos administrativos proferidos por el MUNICIPIO DE PUERTO LIBERTADOR que a continuación se describen.

a) Que se declare la nulidad de la Resolución 001 de 9 de octubre de 2012 y notificada el 1º de noviembre de 2012, proferida por el Secretario de Hacienda Municipal, en la cual se resuelve el recurso de reconsideración, y se confirma en todas sus partes la Resolución Sanción por no declarar 005 del 8 de agosto de 2012, proferida en contra de la Sociedad Reforestadora del Caribe S.A.S. por valor de \$2.918.178.800, por el periodo gravable 2011.

b) Que se declare la nulidad de la Resolución de sanción por no declarar 005 del 8 de agosto de 2012 proferida en contra de la Sociedad Reforestadora del Caribe S.A.S. por valor de \$2.918.178.800, por el periodo gravable 2011.

c) Declarada la nulidad de la actuación administrativa descrita, se RESTABLEZCA EL DERECHO de la sociedad REFORESTADORA DEL CARIBE S.A.S., declarando que la misma no adeuda la suma de \$2.918.178.800 que pretende cobrar el Municipio de Puerto Libertador por concepto de industria y comercio.

d) Declarada la nulidad de la actuación administrativa descrita, y de conformidad con lo dispuesto en el artículo 392 del Código de Procedimiento Civil, solicito condenar en costas a la entidad demandada en virtud de su actuación.”

2.1.1. Normas violadas

La demandante invocó como violadas, por falta de aplicación, las siguientes normas:

- Artículos 29, 95 [numeral 9], 338 y 363 de la Constitución Política.
- Artículo 2 del Estatuto Tributario.
- Artículo 39 [numeral 3] de la Ley 14 de 1983.
- Acuerdo Municipal 019 de 2004.

2.1.2. Concepto de la violación

La sociedad actora presentó cuatro¹ cargos contra los actos administrativos demandados, que se resumen de la siguiente manera:

- a. Violación del debido proceso. Falta de motivación y falsa motivación de los actos administrativos demandados.**

¹ La demanda inicial fue reformada por la parte demandante, para incluir un cuarto cargo. Ver folios 316 a 321.

A juicio de la demandante, los actos administrativos acusados vulneraron el debido proceso al desconocer el numeral 3 del artículo 39 de la Ley 14 de 1983. Sobre el particular, sostuvo que la administración demandada vulneró el principio de que *nadie puede ser juzgado sino conforme a las leyes preexistentes al acto que se le imputa*.

Indicó que los actos cuestionados carecen de motivación, al no fundarse en hechos ciertos, verdaderos y existentes al momento de ser emitidos. Que, en efecto, el municipio demandado no tuvo en cuenta que la actividad que desarrolla la reforestadora es una actividad primaria, en la que no hay ningún tipo de transformación industrial, y que comienza con la siembra de árboles y culmina con la entrega de la madera en bruto al comprador.

Que los actos administrativos acusados no sólo se fundan en hechos ajenos a la realidad, sino que también se sustentan en falsos motivos jurídicos, como, por ejemplo, el artículo 110 del Código de Comercio, para afirmar que la contribuyente no puede decir que el objeto social es diferente de la actividad que desarrolla, argumento que carece de todo sentido, pues el objeto social es el límite de la capacidad de la sociedad.

Que la administración municipal yerra al desconocer que el objeto social de una empresa está constituido por todas aquellas actividades que dicha empresa puede realizar, pero no las que efectivamente realiza. Adujo que el objeto social constituye un límite para la sociedad, en el entendido de que no tendrá la capacidad para realizar actividades que no estén incluidas en el mismo, pero que eso no implica que todas las actividades descritas en ese objeto social sean realizadas por la sociedad y que, por ende, tenga que tributar por estas, pues se estaría suponiendo el hecho generador del tributo

sin que la sociedad haya desplegado la actividad, lo que contraría todos los presupuestos de legalidad.

Que la administración demandada supone que la reforestadora realiza actividades industriales, por el solo hecho de estar descrita en el objeto social de la empresa.

Que esa errada presunción es la que ha originado que la sociedad tribute por una actividad que no realiza, sólo por el hecho de describirla en el objeto social, circunstancia que desconoce principios del ordenamiento jurídico y de orden administrativo, tales como el de legalidad y el de la buena fe.

Concluyó que las actuaciones demandadas son ilegales por no estar debidamente motivadas.

b. La actividad desarrollada por la sociedad es una actividad agrícola

La demandante advirtió que la Ley 14 de 1983 [artículo 39, numeral 2, literal a)] prohibió gravar 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 este sea.

Que dicha disposición fue recogida por el artículo 43 del Acuerdo 019 de 2004 del Concejo de Puerto Libertador, como actividad no sujeta al impuesto de industria y comercio.

Dijo que el Decreto 1333 de 1986 definió las actividades industriales como las dedicadas a la producción, extracción, fabricación, confección, preparación, transformación, reparación, manufactura y ensamblaje de cualquier clase de materiales o bienes. Que, así mismo, son comerciales las actividades destinadas al expendio, compraventa o distribución de bienes o mercancías, sea al por mayor o al detal, incluidas las establecidas en el código de comercio, siempre que no estén comprendidas como industriales en el artículo 34 de la Ley 14 de 1983 o como actividades de servicio en el artículo 36.

Sostuvo que las actividades económicas se encuentran organizadas en bloques o grupos, conforme con los siguientes criterios:

i) **ACTIVIDADES PRIMARIAS:** aquellas en las que la explotación económica se deriva de la toma directa de la riqueza del entorno natural, como son las actividades agropecuarias, la pesca, la caza y la minería.

ii) **ACTIVIDADES SECUNDARIAS:** Son aquellas en las que la explotación económica se deriva de procesos de manufactura, construcción o transformación.

iii) **ACTIVIDADES TERCIARIAS:** Fundamentalmente está centrada en las actividades de comercio y servicios.

Indicó que el término agrícola es un adjetivo calificativo que se usa para denominar a todas aquellas cosas, actividades o circunstancias que tengan que ver con la actividad de cultivar y de cosechar materias primas que puedan ser luego utilizadas por el ser humano como alimento o con otros fines. Que esos otros fines pueden ser madera rolliza como es el caso de la empresa demandante.

Que tampoco es cierto que dentro de la definición del término agrícola no pueda incluirse la madera como una de sus formas, cuando la misma definición solo cita unos casos a título de ejemplo y es el resultado de cultivar árboles maderables y cosecharlos para ser utilizados por el ser humano.

c. La silvicultura es una actividad agrícola primaria diferente de la agricultura

Sostuvo que la silvicultura es una de las variedades de la actividad agraria y, por tanto, se trata de una actividad desgravada para efectos del impuesto de industria y comercio por mandato de la norma superior.

Que, no obstante, y solo con el fin de no reconocer los argumentos expuestos a lo largo de la vía gubernativa, el municipio demandado los desestimó bajo el yerro conceptual de confundir los términos agrícola (actividad no gravada) con agricultura (que como se advirtió es un tipo de actividad agrícola al igual que la silvicultura).

Que en el mismo sentido, la ley general de desarrollo agropecuario y pesquero considera, en el parágrafo del artículo 1 de la Ley 101 de 1993, que la explotación forestal es una actividad agrícola. Norma que fue desestimada bajo el argumento de que la norma sólo se aplica para efectos de la Ley 101 de 1993.

Finalmente, dijo que la silvicultura es una actividad agrícola primaria y que, en consecuencia la Reforestadora del Caribe no está obligada a presentar la declaración del impuesto de industria y comercio por el año 2011 ni a cumplir con las obligaciones de los sujetos pasivos del impuesto.

d. Si las actividades realizadas por la sociedad REFORESTADORA DEL CARIBE S.A.S. en el municipio de Puerto Libertador fueran gravadas, no es procedente calcular la sanción sobre la totalidad de ingresos recibidos.

Sostuvo que los ingresos obtenidos por la contribuyente debían ser depurados, para extraer de los mismos los recibidos por la realización de actividades por fuera del municipio de Puerto Libertador. Que, además, también tendrían que ser depurados de la base para liquidar el impuesto, la utilidad en venta de activos fijos, el reintegro de costos y gastos, la recuperación de las provisiones, los ingresos por método de participación y la diferencia en cambio, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 33 de la Ley 14 de 1983 y el artículo 53 del Estatuto Municipal de Puerto Libertador.

Indicó que para el año 2007 se tomaron como ingresos gravables en Puerto Libertador, la suma de \$2.366.424.000, los que a todas luces resultan improcedentes, en tanto la sociedad obtuvo ingresos por \$2.326.602.620, que corresponden a ingresos contables, y que difieren de los ingresos fiscales en la suma de \$39.821.380.

Que, igualmente, de los ingresos contables deben detraerse para la depuración, además de los ingresos obtenidos por fuera del municipio (\$243.799.000 pagados al municipio de Cartagena), más los siguientes rubros:

- Ingresos por venta de activos fijos: \$46.648.602
- Recuperación de provisiones y costos de años anteriores: \$11.413.378
- Ingresos por método de participación: \$3.256

- Diferencia en cambio: \$29.517.318
- Subsidios estatales: \$285.264.350
- Arrendamiento de inmuebles que por ser propios no derivan de la actividad desarrollada: \$108.772.277.

Indicó que para el año 2008, se tomaron como ingresos gravables la suma de \$2.024.061.000, de los que deben detraerse \$220.109.000 obtenidos por fuera del municipio y declarados y pagados en el Distrito de Cartagena, así como los siguientes valores:

- Recuperación de costos y gastos: \$58.321.448
- Arrendamiento de inmuebles que por ser propios no derivan de la actividad desarrollada: \$108.938.114

Para el año 2009, se tomaron como ingresos gravables la suma de \$7.251.538.000, de los que deben detraerse \$253.111.000 obtenidos por fuera del municipio y declarados y pagados en el Distrito de Cartagena, así como los siguientes valores:

- Ingresos por venta de activos fijos: \$1.000.000
- Reintegro de costos y gastos: \$33.291.108
- Subsidios estatales: \$238.677.963
- Arrendamiento de inmuebles que por ser propios no derivan de la actividad desarrollada: \$118.216.731

Para el año 2010, se tomaron como ingresos gravables la suma de \$5.807.653.000, de los que deben detraerse \$1.541.893.000 obtenidos por fuera del municipio y declarados y pagados en el Distrito de Cartagena, así como los siguientes valores:

- Venta de inversiones: \$1.819.187.097
- Diferencia en cambio: \$686.600
- Arrendamiento de inmuebles propios: \$143.958.955
- Reintegro de costos y gastos: 8.332.729
- Subsidios estatales: \$179.691.490

Para el año 2011, se obtuvieron ingresos gravables por valor de \$12.735.253.265, que corresponden a ingresos contables y que difieren de los ingresos fiscales en la suma de \$1.855.640.735, para un total de \$14.590.894.000, tomados como ingresos gravables por el municipio demandado.

Que de ese valor deben detrarse \$210.730.000, declarados y pagados en el municipio de Medellín, además de los siguientes valores:

- Ingresos por venta de activos fijos: \$3.023.692.309
- Diferencia en cambio: \$48.075.134
- Recuperación de costos y gastos: \$34.770.050
- Subsidios estatales: \$35.501.475
- Ajuste al peso: \$2.303
- Arrendamiento de inmuebles propios: \$110.060.663

Que, en consecuencia, si se llegara a afirmar que la sociedad realiza actividades gravadas dentro del municipio, la base gravable resultaría de la depuración de los ingresos mencionados.

2.2. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El Municipio de Puerto Libertador respondió a la demanda interpuesta en su contra. Sostuvo que no se vulneró el debido proceso en este caso, ni los actos demandados incurrieron en falsa motivación, pues están debidamente motivados con hechos y argumentos que sustentan su expedición.

Dijo que, en el presente caso, es notoria la intención de la demandante de acomodar su actividad económica a la norma que le otorga el beneficio, con el fin de obtener provecho y evitar el pago del impuesto.

Indicó que los actos administrativos demandados no se han motivado con hechos falsos o inexistentes, ya que la Sociedad Reforestadora del Caribe S.A.S. se dedica única y exclusivamente al desarrollo y explotación de la silvicultura y de las actividades industriales para el aprovechamiento de los productos y subproductos de la misma. Que, además, la sociedad no desarrolla la agricultura ni negocios agroindustriales en ese municipio.

Agregó que el DANE, mediante la Resolución No. 66 del 31 de enero de 2012, estableció la clasificación de actividades económicas CIIU Revisión 4, adaptada para Colombia, a la que deben sujetarse los entes públicos y privados. Que, además, para efectos de control y determinación de las obligaciones tributarias, aduaneras y cambiarias que administra, decidió, mediante la Resolución No. 000139 del 21 de noviembre de 2012, adoptar la misma clasificación de las actividades económicas. Que la silvicultura se encuentra clasificada en la División 02, mientras que la agricultura está clasificada en la División 01, lo que indica que se trata de actividades diferentes.

Adujo que la silvicultura no es una especie de la agricultura, porque si así lo fuera, estaría clasificada en la División 01 de la CIIU como una actividad diferente. Citó los conceptos de forestación y de agricultura para concluir que

la silvicultura o la explotación, producción y reforestación de madera no es una actividad agrícola primaria y, por ende, debe pagar el impuesto de industria y comercio que adeuda al municipio.

Manifestó que si bien los artículos 33 de la Ley 14 de 1983 y 53 del Estatuto Municipal de Puerto Libertador permiten las exclusiones solicitadas por la demandante, lo cierto es que resultan imposibles de conocer por el municipio, pues las devoluciones, rebajas y descuentos en ventas, los ingresos provenientes de la venta de activos fijos, el monto de los subsidios percibidos, los ingresos provenientes de exportaciones de bienes y servicios, los ingresos por recuperación de deducciones y los recibidos por indemnización de seguros, así como las donaciones recibidas son de exclusivo manejo y conocimiento del contribuyente. Que, en consecuencia no podría el municipio excluirlos porque ni los conoce ni han sido acreditados.

Por lo anterior, pidió que se denegaran las pretensiones de la demanda.

2.3. LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Córdoba, en sentencia del 31 de marzo de 2014, accedió a las pretensiones de la demanda.

Luego de un recuento de la normativa que regula el impuesto de industria y comercio, el Tribunal sostuvo que el objeto social de la empresa demandante comprende una amplia variedad de actividades económicas y que en dicho objeto se exterioriza el propósito de la sociedad de desarrollar actividades diversas. Que, sin embargo, eso no quiere decir que la descripción de actividades plasmada en el objeto social implique por sí solo que la demandante sea sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio, pues

deben verificarse las actividades efectivamente ejecutadas, para de esa manera determinar si se trata de una actividad gravada o no con el impuesto de industria y comercio.

Indicó que de acuerdo con el dictamen pericial rendido en el proceso, la actividad desarrollada por la demandante consiste en el corte de la madera con motosierras, que son arrastrados por unos tractores de doble transmisión desde su lugar de tala hasta unos sitios descampados, para luego proceder al corte de los fustes en tamaños de 2.20mts. cada uno, llamados tocones, con el fin de hacerlos más maniobrables para su transporte. Una vez allí se clasifican en materia astillable y en madera de aserrío. Posteriormente, la madera es cargada a los tracto-camiones de 32 toneladas que llegan hasta el sitio de clasificación por carreteables que recorren todas las áreas de la empresa.

Que dicha experticia indicó que en los lugares de corte no se presentó transformación de la madera, solo corte, y que no hay presencia de maquinaria para el procesamiento de la misma.

Que, por lo anterior, era evidente que la actividad desarrollada por la demandante era una actividad primaria, pues no se transforma la materia prima.

Citó las sentencias dictadas en los expedientes No. 7286² y 16974³ para concluir que la silvicultura hace parte del sector primario de la economía y que la actividad de la demandante consiste en el corte de la madera sin ningún tipo de transformación.

² Consejo de Estado, Sección Cuarta. Sentencia del 27 de octubre de 1995 (sin magistrado ponente citado).

³ Consejo de Estado, Sección Cuarta. Sentencia del 1 de octubre de 2009, M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

Que, sumado a lo anterior, la CIU Revisión 3.1. adoptada por el DANE clasificó la silvicultura en la Sección A, junto con la agricultura, la ganadería y la caza. Que dicha clasificación fue ratificada en la Resolución No. 000139 del 21 de noviembre de 2012.

Que por lo anterior era dable concluir que la sociedad Reforestadora del Caribe S.A.S., respecto de los periodos 2007, 2008, 2009, 2010 y 2011, desarrolló en el municipio de Puerto Libertador un proceso que se clasifica en la actividad primaria agrícola y que, por tanto, no se puede catalogar el proceso como de actividad industrial.

En relación con el argumento del Municipio de Puerto Libertador [parte demandada], encaminado a demostrar que la sociedad demandante también comercializa la madera y que, en consecuencia, debe pagar el impuesto de industria y comercio, el Tribunal explicó que esta Corporación, mediante sentencias del 27 de octubre de 1995 (7286), 17 de noviembre de 2006 (15529), 24 de mayo de 2007 (15241) y 1º de octubre de 2009 (16974), concluyó que la comercialización de productos en estado natural o primario, sin ningún tipo de transformación, no puede ser gravada con el impuesto de industria y comercio, pues la actividad de la producción implica necesariamente la comercialización de lo producido.

Por todo lo anterior, anuló los actos administrativos demandados y, a título de restablecimiento del derecho, declaró que la sociedad Reforestadora del Caribe S.A.S. –hoy Tekia S.A.S.- no es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio en el municipio de Puerto Libertador por las vigencias fiscales 2007, 2008, 2009, 2010 y 2011 y que, en consecuencia, no está

obligado a pagar ninguna suma por ese concepto. Finalmente, condenó en costas al municipio, conforme con el artículo 188 del CPACA.

Salvamento de voto

La magistrada Diva Cabrales Solano salvó el voto. Sostuvo que la prohibición contenida en el artículo 39 [numeral 2 literal a)] no es aplicable al caso concreto, toda vez que la excepción no se aplica a la industria en la que se presenta un proceso de transformación del producto, por elemental que sea, pues así lo dispone el literal e) del mismo numeral 2 del artículo 39 ibídem. Que esa postura ha sido corroborada por la Sección Cuarta del Consejo de Estado, en la Sentencia 16974 del 1º de octubre de 2009.

Que, en consecuencia, como la actividad desarrollada por Tekia S.A.S. implica una transformación de la materia prima, como el corte de la madera y el retiro de la corteza con motosierras, así como su transporte en maquinaria, lo que la constituye en una actividad industrial, pasible de ser gravada con el impuesto de industria y comercio.

2.4. EL RECURSO DE APELACIÓN

Inconforme con la decisión de primera instancia, el municipio demandado apeló. Insistió en que la agricultura y la silvicultura son actividades distintas, como también lo son las actividades agrícola y forestal. Que, en consonancia con lo anterior, la actividad agrícola está vinculada a la agricultura y la forestal a la silvicultura.

Que, por esa razón, la DIAN mediante la Resolución No. 00139 del 21 de noviembre de 2012, vigente al momento de la expedición de las resoluciones

sancionatorias, adoptó la clasificación de actividades económicas para efectos de control y determinación de los impuestos y demás obligaciones tributarias, aduaneras y cambiarias, contenidas en la Resolución DANE No. 66 de 2012, por medio de la que se estableció la clasificación de las actividades económicas CIIU Revisión 4, adaptada para Colombia.

Sostuvo que el peritazgo ordenado por el Tribunal y rendido por el ingeniero agrónomo Luis Negrete Charrys, en el aparte *metodología de visita* consigna que la sociedad Reforestadora del Caribe S.A.S. cambió su razón social a Tekia S.A.S. y determinó que la empresa cuenta con un RUT que registra como actividades económicas las No. 210 y 220, correspondientes a actividades de silvicultura y otras actividades forestales y la explotación de madera.

Que no existe duda de la actividad que desarrolla la demandante, actividad que, conforme con la clasificación que contiene la Resolución No. 139 de 2012, es totalmente diferente a las determinadas como actividades agrícolas. Que, de otra manera, no se hubiera fraccionado la sección en divisiones, pues hubiera bastado con asignarle a la silvicultura un código dentro de los cultivos agrícolas, cuestión que no ocurrió, sino que, por el contrario, fue excluida de la división 01, para conformar otra división especial y aparte.

Que, en consecuencia, no es de recibo la afirmación del Tribunal, encaminada a demostrar que no es necesario hacer un mayor análisis para concluir que la sociedad demandante desarrolló en el Municipio de Puerto Libertador un proceso que se califica como actividad primaria agrícola, pues no es cierto.

Citó la sentencia del 27 de octubre de 2005, dictada en el expediente 7286 para concluir que la producción primaria agrícola está conformada por todos aquellos bienes alimenticios que no incluyen ninguna transformación, lo que concuerda con las excepciones del numeral segundo del artículo 39 de la Ley 14 de 1983, pues todas esas excepciones están referidas a la producción de alimentos, que a su vez se ajusta a la definición de agricultura. Que, por el contrario, la silvicultura no es una actividad productora de alimento para el hombre o sus ganados.

Dijo que el hecho que la silvicultura no sea una actividad primaria no significa que respecto de ella no exista una prohibición para que sea gravada con impuestos, pues el artículo 39 ibídem no prohibió gravar todas las actividades primarias de la producción y no puede, por tanto, el operador judicial extender esa prohibición a ninguna otra actividad, puesto que, por principio, las prohibiciones son taxativas y no extensivas, pues de lo contrario se convertirían en la regla general.

Finalmente, sostuvo que la madera que extrae la demandante es comercializada en parte con la empresa Pizano S.A. y el resto vendida para exportación, como está probado con la prueba pericial y la documental aportada por la demandante e indicó que la madera es transformada mediante un proceso industrial, que, aunque elemental, no deja de implicar la transformación de la materia prima.

Por todo lo anterior, pidió que se revocara la decisión de la primera instancia.

2.5. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

El Municipio de Puerto Libertador reiteró los argumentos expuestos en el escrito de apelación.

La **Reforestadora del Caribe S.A.S.** alegó que la actividad desarrollada por ella es una actividad agrícola primaria, que la madera extraída no sufre ninguna transformación industrial y que, en consecuencia, no está obligada al pago del impuesto de industria y comercio por los periodos discutidos.

Reiteró que el objeto general de la empresa es el marco de referencia para las operaciones de la compañía, que en modo alguno comporta una imposición para la misma. Que, en esa medida, la sociedad no tributa por las actividades que enumera en su objeto social, sino por las que efectivamente realiza.

Que, por lo anterior, el municipio demandado carece de fundamento para gravar la actividad desarrollada por la demandante.

2.6. CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El Ministerio Público conceptuó en favor de la parte demandante y pidió que se confirmara la decisión de la primera instancia.

Sostuvo que de acuerdo con el artículo 39 de la Ley 14 de 1983, la prohibición de gravar con ICA las actividades allí indicadas recae (i) en la producción primaria y (ii) en la producción agrícola.

Que si de conformidad con la jurisprudencia en la producción primaria se incluyen la agricultura y la silvicultura, no se requiere que esta última pertenezca a la agricultura como lo señala el apelante, pues la prohibición de

dicha norma recae sobre la producción primaria en que se encuentra incluida la silvicultura.

Que, de otra parte, el dictamen pericial demostró que solamente se efectuaba el corte de los troncos completos del árbol con motosierras para facilitar su transporte, sin transformación alguna de esa madera, el que no desvirtuó el municipio en la apelación, pues simplemente se limitó a mencionar que el peritaje tuvo en cuenta el registro mercantil en que se indicaban los códigos 210 y 220 de actividad económica que correspondían a la silvicultura y que, a su juicio, constituían prueba de que era la desarrollada por la empresa, diferente de la agricultura.

Precisó que la clasificación mencionada por el municipio apelante corresponde a la adoptada en la Resolución No. 139 de 2012 que derogó la Resolución 0432 de 2008, aplicable a los periodos en controversia (2007-2011). Que, en todo caso, aquella mantuvo la misma división de actividades económicas que la derogada.

Advirtió que no es necesario que el artículo 39 consagre específicamente la silvicultura como parte de la prohibición de gravarla con ICA, como lo plantea el municipio apelante, por cuanto pertenece a la producción primaria, entendida por la jurisprudencia como aquella en que los productos se toman directamente de la naturaleza sin transformación sobre sus condiciones física o químicas, aspecto que no fue desvirtuado por el municipio.

Que, en ese orden, el hecho de talar los árboles para su transporte no encaja en la actividad de transformación de la madera, pues no consta que en el sitio de esa actividad existiera un aserradero móvil a partir de lo que pudiera demostrarse el comienzo de esa transformación en los términos del texto

explicativo de la clasificación que adujo y que, por esa razón no es posible otorgarle la razón a los argumentos expuestos en el recurso de apelación.

Finalmente, sostuvo que el argumento relacionado con la comercialización de esa madera tampoco procede conforme con las razones anotadas por el Tribunal.

3. CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación, la Sala decide si son nulos los siguientes actos administrativos:

- La Resolución Sanción por no declarar No. 001 del 8 de agosto de 2012, proferida por el Secretario de Hacienda Municipal de Puerto Libertador – Córdoba y su confirmatoria, la Resolución No. 005 del 9 de octubre de 2012.
- La Resolución Sanción por no declarar No. 002 del 8 de agosto de 2012, proferida por el Secretario de Hacienda Municipal de Puerto Libertador – Córdoba y su confirmatoria, la Resolución No. 004 del 9 de octubre de 2012.
- La Resolución Sanción por no declarar No. 003 del 8 de agosto de 2012, proferida por el Secretario de Hacienda Municipal de Puerto Libertador – Córdoba y su confirmatoria, la Resolución No. 003 del 9 de octubre de 2012.
- La Resolución Sanción por no declarar No. 004 del 8 de agosto de 2012, proferida por el Secretario de Hacienda Municipal de Puerto Libertador – Córdoba y su confirmatoria, la Resolución No. 002 del 9 de octubre de 2012.

- La Resolución Sanción por no declarar No. 005 del 8 de agosto de 2012, proferida por el Secretario de Hacienda Municipal de Puerto Libertador – Córdoba y su confirmatoria, la Resolución No. 001 del 9 de octubre de 2012.

Actos administrativos por medio de los que la Secretaría de Hacienda Municipal de Puerto Libertador sancionó a la Reforestadora del Caribe S.A.S. – hoy Tekia S.A.S.- por no declarar el impuesto de industria y comercio por la actividad de silvicultura que realiza en dicho municipio, por los períodos gravables 2007 a 2011.

La demandante sostiene que la silvicultura y explotación de la madera que desarrolla es una actividad agrícola, que no está sujeta a procesos industriales de transformación, razón por la que no puede gravarse con el impuesto de industria y comercio.

De su lado, el Municipio de Puerto Libertador aduce que la demandante corta la madera con motosierras y las transporta en maquinaria, lo que implica un proceso de transformación industrial, sujeto al impuesto de industria y comercio. Que, además, la madera es comercializada, lo que implica el ejercicio sino de una actividad industrial, sí de una actividad comercial.

3.1. Problema jurídico

Conforme con lo expuesto por las partes, corresponde a la Sala decidir si la actividad desarrollada por la Reforestadora del Caribe S.A.S. es una

actividad sujeta al impuesto de industria y comercio. Habida cuenta de que la Sala anticipa que la demandante no es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio, se exime desde ya del análisis de los rubros que habrían sido deducibles de la base gravable del impuesto.

3.2. Generalidades del impuesto de Industria y Comercio. Prohibición de gravar la producción primaria agrícola. Reiteración de jurisprudencia⁴.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 32 de la Ley 14 de 1983, el impuesto de industria y comercio grava todas las actividades comerciales, industriales y de servicio que se realicen en los municipios, directa o indirectamente, por personas naturales, jurídicas o por sociedades de hecho, en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimientos de comercio o sin ellos.

El hecho generador del impuesto de industria y comercio está constituido por la realización de actividades industriales, comerciales y de servicios en la jurisdicción del municipio, circunstancia indiferente de si quien ejecuta ese tipo de actividades persigue lucro⁵.

Para determinar si una persona es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio, la jurisprudencia de esta Sección ha sostenido que es pertinente examinar el origen de los ingresos. De esta manera, sólo si esos ingresos

⁴ Entre otras, ver sentencias de 22 de febrero de 2007, expediente 14592, C.P. Ligia López Díaz; de 17 de septiembre de 2003, expediente 13301 C.P. María Inés Ortiz Barbosa; del 9 de abril de 2015. Exp. No. 19650. M.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez; del 20 de febrero de 2017. Exp. 22304, M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas (E).

⁵ Entre otras, ver sentencias de 12 de noviembre de 2003. Exp. 13340, C.P. Germán Ayala Mantilla; de 17 de septiembre de 2003. Exp. 13301, C. P. María Inés Ortiz Barbosa; de 13 de noviembre de 2003. Exp. 13276, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié y de 28 de junio de 2007. Exp. 15437. C. P, María Inés Ortiz Barbosa.

proviene habitual u ocasionalmente del ejercicio de alguna de las actividades gravadas, podrá configurarse el hecho generador en cabeza de quien ejecuta esas actividades, a menos que la ley establezca un tratamiento preferencial respecto de determinados sujetos o entidades⁶.

Ahora bien, la Ley 14 de 1983 prohibió gravar la producción primaria agrícola, cuando dispuso:

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

(...)

- 1. 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).

De conformidad con la propia 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.

Las actividades económicas han sido clasificadas históricamente como primarias, secundarias y terciarias. A la primera categoría pertenecen, principalmente, las labores de agricultura, ganadería, caza, **silvicultura** y pesca, caracterizadas 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**

⁶ Entre otras, ver sentencias de 22 de febrero de 2002. Exp.12297. C.P. María Inés Ortiz Barbosa, y de 12 de noviembre de 2003. Exp. 13340, C.P. Germán Ayala Mantilla.

materia, pues estos hacen parte de la rama secundaria, que se encarga de la manufactura de bienes, su explotación, construcción, etc.⁷

Entonces, como se advirtió, la normativa prohíbe gravar con el impuesto de industria y comercio las actividades propias del sector primario de la economía, esto es, las actividades económicas que se desarrollen para tomar de la naturaleza los recursos que esta produce, sin transformación alguna⁸.

A su vez, frente a esta prohibición, la Sala ha considerado lo siguiente⁹:

“Reiteradamente ha precisado la Sala, que el proceso productivo primario culmina 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”.

Según el anterior criterio jurisprudencial, la producción primaria termina con la venta del producto en su estado natural o primario, es decir, con la venta que realiza el productor primigenio del producto natural, sin que este haya sufrido transformación, modificación, variación o alteración alguna de las condiciones físicas o químicas del recurso natural. Por ende, la actividad comercial realizada por el productor original no puede ser gravada, como lo dispone el literal a) del numeral 2 del artículo 39 de la Ley 14 de 1983.

⁷ Consejo de Estado, Sección Cuarta. Sentencia del 9 de abril de 2015. Expediente No. 19650. M.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

⁸ Las actividades que tienen como finalidad la **transformación, alteración, modificación de las condiciones físicas y químicas de la materia** hacen parte del sector secundario, que se encarga de la manufactura de bienes, su explotación, construcción, etc. En este sentido se pronunció la Sala en la sentencia del 9 de abril de 2015, Expediente 19650, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez

⁹ Sentencia del 27 de octubre de 1995, Expediente 7286, C.P. Julio Enrique Correa Restrepo citada en el fallo del 1º de octubre de 2009, Expediente 16974, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia

En el mismo sentido, en sentencia de 9 de abril de 2015, la Sala precisó que la prohibición de gravar con ICA 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*”¹⁰.

Así, la Sala ha mantenido su criterio en cuanto a que está prohibido para los municipios gravar con el impuesto de industria y comercio la producción primaria [agrícola, ganadera y avícola], sin ningún tipo de transformación. También ha sido enfática en señalar que para que la comercialización haga parte de la fase de producción primaria, **debe efectuarla el mismo productor** [agricultor, ganadero, avicultor], “*bien sea en sus granjas o a través de locales comerciales*”¹¹.

En cuanto a la actividad de silvicultura, en concreto, la Sala reitera la posición sostenida en relación con el carácter primario que tiene esta actividad, ratificada en reciente pronunciamiento, así¹²:

“Tratándose de madera¹³ la producción primaria sería la silvicultura¹⁴, explotación forestal o producción de árboles que, igual que la actividad agrícola, el proceso productivo primario culminaría con la venta del producto, comercialización que el silvicultor o explotador forestal puede hacer con los árboles en pie, talados o cortados, sin que hayan sufrido transformación, modificación, variación o alteración alguna de las condiciones físicas o químicas del recurso natural. Por ende, la venta que realice el productor original, llámese silvicultor o explotador forestal, no puede ser gravada, como lo dispone el literal a) del numeral 2 del artículo 39 de la Ley 14 de 1983.

¹⁰ Expediente 19650. C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

¹¹ En este sentido consultar las sentencias de 17 de noviembre de 2006, Expediente 15529. C.P. Héctor Romero Díaz, del 24 de mayo de 2007, Expediente 15241, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié y del 23 de agosto de 2007, Expediente 15514, C.P. Ligia López Díaz.

¹² Consejo de Estado, Sección Cuarta. Sentencia del 15 de febrero de 2015, dictada en el expediente No. 22304, M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas (E).

¹³ “*Parte sólida de los árboles cubierta por la corteza.*”. Real Academia Española. (2014). Diccionario de la lengua española. (23.ª Ed.). Consultado en <http://www.rae.es>

¹⁴ “*Silvicultura.* Del lat. *Silva* 'selva, bosque' y *-cultura*. 1. f. Cultivo de los bosques o montes. /2. f. Conjunto de técnicas y conocimientos relativos al cultivo de los bosques o montes”.

La compra y venta de madera en bruto, sin procesamiento industrial, no puede confundirse, como lo pretende el demandante, con las actividades propias de la producción primaria, que no son gravadas con el impuesto de industria y comercio, porque, siguiendo el criterio jurisprudencial expuesto, tratándose de árboles, la producción primaria termina con la venta del producto por parte del silvicultor. Comercializado el recurso natural, la prohibición de gravar la producción primaria no se extiende al adquirente o comprador.

La comercialización de los productos del sector primario que no está gravada con el impuesto de industria y comercio, se insiste, es la que hace directamente el mismo productor primigenio, pues la prohibición “tiene como propósito beneficiar al agricultor”, no al comercializador del producto que lo adquiere del productor inicial.”

3.3. Caso concreto

Lo primero que advierte la Sala es que la sociedad Reforestadora del Caribe –hoy Tekia- es una sociedad por acciones simplificada, cuyo objeto social consiste en:

“Implementar, operar y administrar proyectos forestales y agroforestales con fondos propios o recursos privados, públicos y/o de cooperación internacional; el desarrollo y la explotación de la silvicultura y de las actividades industriales para el aprovechamiento de los productos y subproductos de aquella; el desarrollo y explotación de la agricultura y negocios industriales en todas sus manifestaciones; explotar la actividad agropecuaria como método para optimizar la silvicultura; promover constituir y financiar sociedades, con o sin el carácter de filiales o vincularse a otras sociedades siempre que tengan por objeto la explotación de la silvicultura, agricultura, ganadería y la agroindustria en general; adquirir tierras o haciendas con el fin de explotar económicamente, darlas o tomarlas en arrendamiento o a otro título no translaticio de dominio y ejercer sobre ellas toda clase de actos dirigidos a su racional explotación; adelantar programas de reforestación de tierras, desarrollar la siembra, cultivo y beneficio de árboles aptos para la producción de pulpa, madera, resinas u otras sustancias o productos extraídos de los mismos con aplicaciones industriales; desarrollar todas las actividades dirigidas al aprovechamiento de los productos y subproductos de la explotación forestal, tales como aserríos, planta para inmunización y preservación de maderas, producción de chapa,

tríplex, aglomerados y demás productos resultantes del procesamiento de la madera, producción de pulpa, papel, alquitranes, esencias, extractos y demás derivados de la madera; organizar, establecer, administrar y explotar viveros, centros de multiplicación y selección de semillas de especies árboles, principalmente las destinadas a la reforestación de tierras y al desarrollo de la silvicultura; desarrollar la agricultura y la agroindustria para la explotación de pastos, forrajes u otros géneros agrícolas destinados especialmente a la producción de alimentos para ganados, o a la producción para el consumo humano o industrial; asociarse con terceros para el desarrollo de las actividades previstas en el objeto social y celebrar toda clase de contratos; adquirir y enajenar ganado vacuno, equino y todas las especies afines al ganado; la actividad de la acuicultura y todos los procesos relacionados con el desarrollo de los negocios hidrobiológicos; la apertura de establecimientos destinados a la comercialización en el país o en el exterior de los artículos antes mencionados; la constitución de compañías comerciales o el ingreso a las ya constituidas, cuando su objeto fuere igual o similar, conexo o complementario del suyo; actuar como contratista, consultor, interventor, diseñador, proyectista o constructor de proyectos ante cualquier entidad pública o privada; adquirir, conservar, usar y enajenar baldíos, concesiones de bosques y de aguas, patentes, derechos de registro, permisos, privilegios, procedimientos industriales, equipos, marcas y nombres registrados relativos al establecimiento y a toda la producción, celebrando toda clase de negocios sobre los mismos; adquirir e importar el equipo y maquinaria, así como todos los elementos necesarios para el desarrollo del objeto de la Empresa, la materia prima, partes y repuestos que necesite; la realización de cualquier actividad lícita tanto en Colombia, como en el extranjero”.

Dado que el objeto social de la demandante comprende el desarrollo de una amplia variedad de actividades, a la Sala le corresponde, de acuerdo con los hechos que se encuentren probados, establecer si la demandante ejecutó actividades comerciales, industriales o de servicios en la jurisdicción del municipio de Puerto Libertador.

Para resolver el caso concreto, el Tribunal de la primera instancia decretó la práctica de un dictamen pericial, cuyo resultado aparece en los folios 407 a 412 del expediente. Los objetivos de dicho dictamen fueron los siguientes:

- a) Describir las especies maderables plantadas por la Reforestadora del Caribe S.A.S.
- b) Describir la labor de tala o corte de los árboles.
- c) Establecer si existen instalaciones en las que se ejecute un proceso industrial de transformación de la madera y maquinaria para ello.
- d) Verificar si efectivamente hay procesos de transformación de la madera.
- e) Verificar cuál es el proceso de comercialización de dicha madera.

En dicho dictamen, se advirtió que las especies maderables encontradas en el recorrido de la empresa eran la *Acacia Magnium*, la *Teca* y la *Melina*, cuyas propiedades fueron descritas.

A renglón seguido, el perito narró la metodología de la visita de la siguiente manera:

“El día 22 de noviembre se realizó a las instalaciones de REFORESTADORA DEL CARIBE S.A.S., ubicada en la cabecera del municipio de Puerto Libertador – Córdoba, encontrando que dicha empresa había cambiado de razón social, teniendo como razón social TEKIA S.A.S. (se anexa copia del Certificado de Cámara de Comercio y RUT de la empresa TEKIA S.A.S.)

La empresa TEKIA S.A.S. cuenta con un registro único tributario RUT cuyo número de NIT es 890405325-7 con códigos de actividad económica número 210 y 220 correspondientes a actividades de Silvicultura y otras actividades forestales y la explotación de madera.

*De la inspección y observación realizada en las instalaciones de dicha empresa encontré que **no hay presencia de maquinaria alguna para procesar madera.***

*Estando en la misma fue atendido por Ing. Camilo Ramírez, procedí a realizar inspección a los lotes de sembradíos de la reforestadora. El primer lote visitado es el llamado la ESCONDIDA (véase el total de hectáreas en el plano), en este se pudo apreciar grandes extensiones de siembra de TECA (*Tectonis Grandis*) totalmente nueva, pues ya se hizo corte en dicho lote y se procedió a sembrar para una nueva tala.*

Durante el recorrido se pudo apreciar cómo se realiza el corte de la madera, observando que esta es cortada por obreros que cuentan con su respectivo equipo de seguridad, lo hacen con motosierras marcas STHILL 381 de 38 cm de espada.

Los fustes (troncos completos de árbol) son arrastrados desde su lugar de tala hasta unos sitios descampados por unos tractores doble transmisión marca NEW HOLLAND de más de 100HP.

Se procede al corte de las fustes en tamaños de 2.20m cada uno llamados TOCONES, esto con el fin de hacerlos más maniobrables para su transporte, en este lugar se lleva a cabo la selección de la madera según su grosor en duramen, se clasifican en madera ASTILLABLE y en madera de ASERRÍO. (Se anexan fotografías de las clasificaciones de los tocones para astillables y maderables).

La madera ASTILLABLE es la que proviene de las ramas, troncos torcidos y varas, que son vendidos a la empresa PIZANO S.A. de la ciudad de Barranquilla, a un precio de \$100.000 (cien mil) pesos tonelada, puesto en dicha ciudad. El destino final de esta madera es para ser picada y convertida en madera prensada (triple). (Ver anexo)

La madera de ASERRÍO es clasificada por su grosor y buena calidad, estas van desde 10 (diez) hasta 40 (cuarenta) o más centímetros de diámetro, se exporta para el exterior, exactamente para la India. El precio de la madera, según información suministrada por la empresa, varía por temporadas. (Ver anexo)

En los lugares de corte NO SE PRESENTÓ TRANSFORMACIÓN DE LA MADERA, SOLO CORTE.

La madera es cargada en su lugar de clasificación por un TRINEUMÁTICO marca BELL, que los lleva a los tracto camiones de 32 toneladas que llegan hasta el sitio de clasificación por carreteables que recorren todas las áreas de la empresa.

La visita se extiende por otros lotes y terminamos en el lote llamado LA MINA, durante el recorrido se vieron lotes sembrados en ACACIA MAGNUM Y MELINA, estos en menor proporción con respecto a la teca. (Ver plan anexo).”

El proceso descrito por el perito constituye una de las etapas de producción de madera, que va desde el sembrado de los árboles maderables hasta la tala de los mismos y su corte para facilitar el transporte de los troncos. La realización de este proceso no comprende la variación o alteración de las

condiciones físicas y químicas de la madera, pues no interfiere en la composición de la misma.

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

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 de la madera, aspecto que es el que permite calificarlo como industrial. En ese orden de ideas, la tala y venta de madera sí está protegida por la prohibición de ser gravada con ICA y en esa medida, los actos administrativos demandados, que impusieron sanción a la demandante por no declarar el impuesto de industria y comercio en el Municipio de Puerto Libertador, son contrarios a derecho.

Finalmente, para la Sala, el argumento del municipio demandado no resultó suficiente para fundamentar que los actos administrativos demandados se ajustan a derecho. Al municipio le correspondía demostrar que, en este caso, la actividad desarrollada por la sociedad demandante implicaba la transformación industrial de la madera, lo que no ocurrió. El municipio demandado se limitó a decir que la actividad de la silvicultura no era una actividad agrícola primaria, sin mayores consideraciones.

Por todo lo anterior, la Sala considera que no debe prosperar el recurso de apelación interpuesto por el municipio de Puerto Libertador. En consecuencia, se confirmará la sentencia de primera instancia, que declaró la nulidad de las disposiciones demandadas.

Por último, no se condena en costas [gastos o expensas del proceso y agencias del derecho], en esta instancia, porque en el expediente no se probó su causación, como lo exige el numeral 8 del artículo 365 del CGP, aplicable al caso concreto por expresa remisión del artículo 188 del CPACA.¹⁵

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,

F A L L A

CONFÍRMASE la sentencia del 31 de marzo de 2014 proferida por el Tribunal Administrativo de Córdoba, en el contencioso de nulidad y restablecimiento del derecho iniciado por la Reforestadora del Caribe S.A.S. –hoy Tekia S.A.S.- contra el Municipio de Puerto Libertador – Córdoba.

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

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidente de la Sala

¹⁵ CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. Consejero ponente: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ. Bogotá, D.C, dieciocho (18) de mayo de dos mil diecisiete (2017). Radicado número: 250002337000-2013-00035-01 [21302]. Actor: CEPESA COLOMBIA S. A. – CEPCOLSA. Demandado: U.A.E DIAN.

MILTON CHAVES GARCÍA

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ