

**HECHO GENERADOR - Aspectos que comprende / HECHO GENERADOR - Aspecto material. Noción / HECHO GENERADOR - Aspecto espacial. Noción / HECHO GENERADOR - Aspecto temporal. Noción / IMPUESTO DE TRANSPORTE DE PIELES - Hecho generador. El elemento material es el hecho de transportar pieles de reses sacrificadas. Departamento de Córdoba / IMPUESTO DE TRANSPORTE DE PIELES - Sujeto pasivo. Es quien traslada las pieles directamente o mediante empresa de transporte contratada para el efecto o el comprador de las pieles, siempre que se demuestre que se obligó a asumir las costas del traslado**

Como ya lo ha dicho la Sala en otras oportunidades, el hecho generador de los tributos comprende tres aspectos: i) el aspecto material; ii) el aspecto espacial y, iii) el elemento temporal. La presencia de estos tres aspectos determina si se está frente al supuesto jurídico que da origen a la obligación tributaria. El aspecto material consiste en la descripción abstracta del hecho que el contribuyente realiza o la situación en que se halla. Por su parte, el aspecto espacial es aquel que indica el lugar en el que el contribuyente u obligado realiza el hecho o se encuadra en la situación, descritos por el aspecto material, o el sitio en el que la ley tiene por realizado el hecho o producida tal situación. Y, por último, el aspecto temporal indica el momento en que se configura o el momento en que el legislador tiene por configurada la descripción del comportamiento objetivo contenido en el aspecto material del hecho generador. En el caso en examen, el Departamento de Córdoba expidió la Ordenanza 21 de 2004. El capítulo VIII regula el impuesto de transporte de pieles en esa jurisdicción. El artículo 166 establece el hecho generador del impuesto, así: *“el transporte de la piel de cada res (ganado mayor) que se sacrifique dentro del Departamento de Córdoba”*. Para la Sala, conforme con lo dicho anteriormente, el elemento material del hecho generador del impuesto lo constituye el hecho de transportar pieles de reses sacrificadas. Ahora bien, la Ordenanza 21 de 2004 no precisa en quien recae la calidad de sujeto pasivo del impuesto. No obstante, la Sala considera que el impuesto recae en quien traslada las pieles, ora directamente, ora mediante una empresa de transporte contratada para el efecto. Pero puede ocurrir también, que las partes acuerden que las costas del traslado las asuma el que compra las pieles. En esas circunstancias, la Sala considera que el sujeto pasivo será el comprador, pero, para el efecto, se deberá demostrar con prueba fehaciente dicha circunstancia.

**FUENTE FORMAL:** ORDENANZA 21 DE 2004 ASAMBLEA DE CORDOBA - ARTICULO 166

**NOTA DE RELATORIA:** La síntesis del caso es la siguiente: Frigorífico del Sinú S.A. Frigosinú S.A. pagó en el Departamento de Córdoba el impuesto de transporte de pieles previsto en el Estatuto de Rentas (artículo 166 de la Ordenanza 21 de 2004 de la Asamblea Departamental), por los meses de diciembre de 2004, enero a diciembre de 2005 y enero a junio de 2006. En junio de 2006 pidió la devolución de lo que pagó por el impuesto, con el argumento de que no realizó el hecho generador del mismo. El Secretario de Hacienda departamental negó la solicitud al concluir que Frigosinú sí realizó el hecho generador, porque su objeto social comprendía, entre otros, la comercialización de la piel del ganado sacrificado, lo que conllevaba el transporte de la misma. La Secretaría de Hacienda confirmó esa decisión al resolver el recurso de reconsideración que Frigosinú interpuso en su contra. De la acción de nulidad y restablecimiento del derecho que dicha firma promovió contra los actos que le negaron la devolución conoció el Tribunal Administrativo de Córdoba, que negó su nulidad. La Sala confirmó esa decisión al resolver el recurso de apelación que Frigosinú formuló en su contra, porque concluyó que el aspecto material del hecho

generador del impuesto de transporte de pieles es el transporte de pieles de reses sacrificadas. Señaló que si bien el Estatuto de Rentas no precisa quien es el sujeto pasivo del tributo, tal calidad recae en quien traslada las pieles directamente o mediante una empresa de transporte contratada para ese fin, pero que también puede ocurrir que las partes acuerden que las costas del traslado las asuma el que compra las pieles, caso en el cual el sujeto pasivo será el comprador, siempre que se pruebe fehacientemente esa circunstancia. En consecuencia, concluyó que Frigosinú sí realizó el hecho generador del impuesto en mención, toda vez que no demostró que la empresa Colcueros, comprador de las pieles, se obligó a efectuar el traslado de las mismas. Además, señaló que como Frigosinú no controvertió judicialmente las liquidaciones oficiales del impuesto, por seguridad jurídica no procede desconocerlas por la vía de la devolución del tributo, pues no es dable inferir que el pago se hizo por error o sin causa legal, comoquiera que ello no se probó.

## **CONSEJO DE ESTADO**

### **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

#### **SECCION CUARTA**

**Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS**

Bogotá, D.C., veinticinco (25) de noviembre de dos mil catorce (2014)

**Radicación número: 23001-23-31-000-2007-00504-01(19035)**

**Actor: FRIGORIFICO DEL SINU – FRIGOSINU S.A.**

**Demandado: DEPARTAMENTO DE CORDOBA**

#### **FALLO**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el apoderado de la sociedad Frigorífico del Sinú S.A. – FRIGOSINÚ S.A. contra la sentencia del 28 de julio de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo de Córdoba, que negó las siguientes pretensiones de la demanda:

- 1. Declarar la nulidad del oficio sin número de fecha 25 de julio de 2006.*
- 2. Declarar la nulidad de la resolución No 0090 proferida el día 18 de mayo de 2006, notificada el día 24 de mayo de 2007. “por medio de la cual se resuelve Recurso de Reconsideración”*
- 3. Que como consecuencia de las declaraciones anteriores, se restablezca el derecho de mi representada en el sentido que se ordene al Departamento de Córdoba a través de la Secretaría de Hacienda Departamental efectuar la devolución a FRIGOSINU S.A. por valor de \$442.012.980.00 correspondiente a los pagos realizados indebidamente por los años 2004 (mes de Diciembre), Enero a Diciembre de 2005 y Enero a Julio de 2006 por concepto de impuesto*

*de Transporte de pieles, más los intereses moratorios causados entre la fecha en que se venció el término legal para devolverlos (30 días después de presentada la solicitud) y la fecha en que efectivamente sean entregados, de conformidad con el artículo 863 y 864 del Estatuto Tributario y el artículo 12 del decreto 1000 de 1.997.*

*4. Que a la cifra solicitada en DEVOLUCIÓN se le haga el AJUSTE DE VALORES de acuerdo al Índice de Precios al Consumidor certificada por el DANE, más los intereses Civiles doblados con tracto sucesivo desde la fecha en que se comenzaron a efectuar los pagos.”*

## **1. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS**

- El día 5 de julio de 2006, la sociedad FRIGOSINÚ S.A. solicitó al Secretario de Hacienda del Departamento de Córdoba la “devolución o compensación” de la suma de \$442.012.980, que pagó por concepto del impuesto de transporte de pieles en los meses de diciembre de 2004, enero a diciembre de 2005 y enero a junio de 2006. El fundamento de la solicitud fue que la sociedad no realizó el hecho generador del impuesto. (Folios 11 a 16)
- Mediante comunicación del 25 de julio de 2006, el Secretario de Hacienda del Departamento de Córdoba negó la solicitud presentada por FRIGOSINÚ. El fundamento de la negativa fue el hecho de que el objeto social de la sociedad comprendía, entre otros, la comercialización de la piel de ganado sacrificado, y que como el sacrificio de ganado conllevaba el transporte de la piel, era evidente la realización del hecho generador del impuesto regulado en el Estatuto de Rentas del Departamento (Ordenanza 21 de 2004). (Folios 17 y 18)
- El día 23 de agosto de 2006, la sociedad actora interpuso recurso de reconsideración contra el oficio del 25 de julio de 2006, el que fue resuelto mediante la Resolución 90 del 18 de mayo de 2007, confirmando lo dicho en el oficio. (Folios 22 y 23)

## **2. ANTECEDENTES PROCESALES**

### **2.1. LA DEMANDA**

El apoderado judicial de la sociedad demandante formuló las pretensiones transcritas anteriormente.

#### **2.1.1. Normas violadas**

FRIGOSINÚ S.A. invocó como normas violadas los artículos 338 de la Constitución Política y 166 de la Ordenanza 21 de 2004 (Estatuto de Rentas del Departamento de Córdoba)

#### **2.1.2. Concepto de la violación**

La demandante precisó el concepto de hecho imponible o hecho generador, como elemento estructural de los tributos, con base en la doctrina y la jurisprudencia del Consejo de Estado. Sostuvo que la realización del hecho generador depende del nacimiento de la obligación tributaria.

Indicó que el artículo 166 de la Ordenanza 21 de 2004 establece el hecho generador del impuesto de transporte de pieles constituido por *“el transporte de la piel de cada res (ganado mayor) que se sacrifique dentro del Departamento de Córdoba.”* Asimismo, que el artículo 88 de la misma ordenanza fija el hecho generador del impuesto de degüello de ganado mayor, constituido por *“el sacrificio de ganado mayor destinado a la comercialización ya sea en pie o canal en las jurisdicciones del Departamento de Córdoba o hacia otro Departamento.”*

Luego, dijo que no era acertado afirmar, como lo hizo el demandado, que el sacrificio de ganado conlleva el transporte de pieles, pues son dos hechos generadores diferentes, fijados en normas diferentes y con consecuencias jurídicas diferentes.

Indicó que el hecho de que el artículo 92 de la Ordenanza 21 establezca que los dos impuestos se deben liquidar conjuntamente, no significa que el uno conlleve al otro.

Precisó que la Secretaría de Hacienda- Área de Rentas Departamentales-, al momento de expedir los recibos de cobro del impuesto de degüello, liquidaba al mismo tiempo el concepto de "pieles", refiriéndose al supuesto impuesto de transporte de pieles, aplicando la tarifa correspondiente.

Adujo que en el debate suscitado ante la Asamblea del Departamento, sobre la ilegalidad del impuesto de transporte de pieles, esta terminó derogándolo mediante la Ordenanza 8 del 23 de agosto de 2006.

Sostuvo que en atención al objeto social de FRIGOSINÚ, ésta no se dedica al transporte de pieles, como equivocadamente lo afirmó el Departamento de Córdoba. La sociedad vende pieles a C.I. COLCUEROS S.A., empresa domiciliada en Medellín, dedicada a la fabricación de productos derivados de las curtiembres, y esta misma empresa se encarga de recoger las pieles en la planta de FRIGOSINÚ y de transportarlas hasta la ciudad de Medellín.

Advirtió que la venta de pieles genera un ingreso adicional a FRIGOSINÚ, el que se incluye dentro de la base gravable para liquidar el impuesto de industria y comercio en el Municipio de Montería.

Aclaró que la sociedad no está discutiendo la legalidad de la Ordenanza 21 de 2004, sino que está alegando que en ningún momento realizó el hecho generador del impuesto de transporte de pieles y que, por tanto, no estaba obligada a pagarlo.

Finalmente, dijo que como nunca realizó el hecho generador del impuesto, los valores que pagó por dicho concepto, por los períodos en discusión, constituyen un pago de lo no debido a cuya devolución tiene derecho.

## **2.2. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

El apoderado judicial del Departamento de Córdoba contestó la demanda en los siguientes términos:

Se opuso a las pretensiones de la demanda.

Propuso la excepción de inexistencia de derecho a favor de la demandante para exigir la devolución de la suma pretendida. Explicó que dentro del objeto social de la sociedad actora está la comercialización de la piel del ganado sacrificado y la transformación de la carne y sus subproductos.

Precisó que la obligación de pagar el impuesto surge cuando se realiza el sacrificio de la res, actividad que conlleva el transporte de la piel.

Indicó que la Ordenanza 21 de 2004, que contiene el estatuto de rentas del departamento, contempla el impuesto al degüello de ganado mayor, que se cobra unificado con el impuesto al transporte de pieles y la estampilla pro electrificación, mediante una guía de degüello.

Dijo que la certificación a que aludió la demandante sirve de soporte para establecer que FRIGOSINÚ interviene en actividades comerciales que implican el transporte de pieles, de tal forma que no entiende como alega que no desarrolló dicha actividad.

### **2.3. LA SENTENCIA APELADA**

El Tribunal Administrativo de Córdoba negó las pretensiones de la demanda.

Precisó que el impuesto de pieles, conjuntamente con el de degüello, son impuestos creados por la ley, cuyas rentas fueron cedidas a los departamentos, por virtud de los Decretos 41 de 1995 y 1344 de 1908 y la Ley 8 de 1909.

Indicó que la Ordenanza 21 de 2004 fue proferida por la Asamblea del Departamento de Córdoba, en virtud de las facultades que le otorga el artículo 338 de la Constitución, en especial la de establecer el impuesto de degüello mayor, con el de pieles.

Consideró que desde la promulgación del Decreto 41 de 2005, el impuesto de pieles ha estado ligado al de degüello de ganado mayor, *“y más porque debido a la comercialización de la piel, aquel fue erigido en instrumento de control del delito de abigeato, de donde se reiteró como hecho generador común de los dos tributos, el sacrificio de reses, pues de ésta actividad resulta la piel, como subproducto que se comercializa independiente, y para lo cual, requiere respaldar la legalidad de su origen, a través del pago del impuesto.”*

Sostuvo que carecía de fundamento la afirmación de la demandante acerca de que no era sujeto pasivo del impuesto de transporte de pieles, pues el hecho generador del tributo, contrario a lo que prescribía la Ordenanza 21 de 2004, no era el transporte de la piel, sino el sacrificio de reses, *“pues de esta actividad resulta la piel, como subproducto de la res sacrificada, que luego comercializan quienes se dedican al sacrificio de reses vacunas.”*

Afirmó que *“contrario a lo que plantea el apoderado demandante, y ajeno a lo que erróneamente disponía la norma derogada del E. de Rentas, si el objeto social de FRIGOSINÚ S.A., es la actividad de sacrificar reses para comercializar su carne, como quiera que de su sacrificio resulta la piel, como subproducto de la res, para cuya comercialización requiere ser transportada, lo cual garantiza el impuesto, a cargo de quien ejecuta el hecho generador, que lo es quien sacrifica la res que la produce, pues se reitera, ésta sólo resulta del sacrificio de las reses y el impuesto permite su comercio y transporte.”*

Afirmó que si la demandante estimaba que el impuesto de pieles carecía de fundamento legal, o estaba viciado por falta de competencia de la Asamblea del Departamento, debió demandar la Ordenanza y no los actos de liquidación del impuesto.

Puso de presente que si bien es cierto que las disposiciones de la Ordenanza 21 de 2004, que contenían el impuesto de degüello y el de transporte de pieles, fueron derogados, lo cierto es que el Decreto Ley 1222 de 1986 (Código de Régimen Departamental), *“que incorporó normas constitucionales relativas al funcionamiento y organización de la administración departamental y codificó disposiciones legales vigentes sobre la materia, no consagra norma que directamente autorice dicho impuesto.”*

#### **2.4. EL RECURSO DE APELACIÓN**

El apoderado de **FRIGOSINÚ** apeló la decisión del Tribunal.

Advirtió que el hecho generador que se discute es el contenido en la Ordenanza 21 de 2004, artículo 166, más no el Decreto Ley 41 de 1905, artículo 25, pues mientras que en el primero el hecho generador es *“el transporte de la piel de cada res que se sacrifique dentro del departamento de Córdoba”*, el decreto se refiere *“al sacrificio del animal”*.

Insistió en que como la sociedad no realizó el hecho generador del artículo 166 citado, es por esa razón que pide la devolución de lo que pagó indebidamente por el impuesto de transporte de pieles.

Dijo que si bien la empresa sacrifica ganado mayor y su objeto social es *“diáfano”*, ésta nunca se creó para transportar pieles. Reiteró que las pieles de las reses que sacrifica se venden como subproductos a una empresa reconocida, lo que no la convierte en una empresa transportadora de pieles, y, en consecuencia, sujeto pasivo del *“mal llamado”* impuesto por transporte de pieles, regulado en el artículo 166 de la Ordenanza 21 de 2004.

Adujo que no es acertado afirmar que el impuesto de degüello de ganado mayor y el de transporte de pieles, tienen un sujeto pasivo y un hecho generador común,

pues la misma Ordenanza 21 de 2004 los define en forma distinta y como tributos independientes.

Aclaró que la empresa cumple con pagar el impuesto de degüello por cada res que sacrifica, pero no por la actividad de transporte de pieles, de tal forma que todo el impuesto que pagó por este último concepto es un pago de lo no debido, cuya devolución solicitó y le fue negada.

Sostuvo que si bien es cierto que el impuesto de transporte de pieles estaba vigente y se presumía legal, también lo es que sólo podía cobrarse a quienes realizaran el hecho generador señalado en la ordenanza 21 de 2004.

Insistió que la empresa CI COLCUEROS S.A. recoge en las instalaciones de FRIGOSINÚ S.A. las pieles que se obtienen de sacrificio de reses. De tal forma que quien adquiere la calidad de sujeto pasivo del impuesto es la primera empresa. Añadió que la venta de pieles a terceros le genera un ingreso, el que se declara en el impuesto de industria y comercio al municipio de Montería.

## **2.5. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

Las **partes** guardaron silencio.

## **2.6. CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO**

El representante del **Ministerio Público** pidió que se confirme la sentencia apelada.

Precisó que el artículo 850 del Estatuto Tributario, que se aplica al caso por remisión del artículo 59 de la Ley 788 de 2002, dispone que la Administración deberá devolver los pagos en exceso o de lo no debido que los contribuyentes hayan efectuado por concepto de obligaciones tributarias, cualquiera que fuere el

concepto del pago, siguiendo el mismo procedimiento que se aplica para las devoluciones de los saldos a favor.

Advirtió que el Decreto 1000 de 1997, que reglamentó parcialmente las devoluciones, dispuso que es procedente la devolución del pago hecho a la Administración, sin que exista causa legal para hacer exigible su cumplimiento, previa solicitud oportuna que acredite los requisitos legales.

Precisó que, en el caso en examen, el sustento de la solicitud de devolución que hizo la demandante no consistió en la ausencia de norma legal bajo la cual hubiera realizado por error el pago cuya devolución reclamó como no debido. Que, por el contrario, la parte actora reconoció la existencia del artículo 166 de la Ordenanza 21 de 2004, según el cual, el transporte de la piel de cada res (ganado mayor) sacrificada en el departamento de Córdoba, constituía el hecho generador del impuesto.

Sostuvo que independientemente de la discusión sobre la legalidad del impuesto de transporte de pieles, el departamento de Córdoba, en virtud del principio de legalidad, está obligada a acatar la norma que facultaba a la Secretaría de Hacienda del departamento para reclamar el pago del impuesto.

Dijo que las razones que adujo la demandante para sustentar la solicitud de devolución, no corresponden a los presupuestos de un pago no debido, y que más bien son propios de una controversia contra los actos de determinación del impuesto.

Para el Ministerio Público, la demandante debió objetar las liquidaciones del impuesto contenidas en los "recibos" mediante los que la Secretaría de Hacienda del departamento liquidó el impuesto por transporte de pieles junto con el de degüello de ganado y la estampilla, los que constituyen actos administrativos, pese a su informalidad.

Indicó que la demandante debió interponer el recurso de reconsideración contra los recibos que liquidaron el impuesto, y una vez agotada la vía gubernativa demandar en acción de nulidad y restablecimiento del derecho dichos actos administrativos. Para el Ministerio Público, era esa la oportunidad en que la demandante debió plantear la discusión sobre si era sujeto pasivo o no del impuesto.

Sostuvo que para que procediera la solicitud de devolución del pago de lo no debido se requería que la norma que imponía el impuesto, en este caso la Ordenanza 21 de 2004, hubiera sido anulada o suspendida, y así configurar el supuesto de la falta de causa legal para que proceda la devolución. Por ello, las razones que adujo la demandante no son pertinentes para buscar la nulidad de los actos administrativos que negaron la solicitud de devolución por pago de lo no debido.

### **3. CONSIDERACIONES DE LA SALA**

Le corresponde a la Sala decidir el recurso de apelación interpuesto por el apoderado de la sociedad Frigorífico del Sinú S.A. contra la sentencia del Tribunal Administrativo de Córdoba que negó la pretensión de nulidad del oficio del 25 de julio de 2006, que negó la solicitud de devolución del impuesto de transporte de pieles pagado por la demandante, y de la Resolución 090 del 18 de mayo de 2007, que, en reconsideración, confirmó el oficio aludido.

En los términos del recurso, la Sala decidirá si la sociedad FRIGOSINÚ S.A. tiene derecho a la devolución de lo que pagó por el impuesto de transporte de pieles, por el mes de diciembre de 2004, por el año 2005 y por los meses de enero a junio de 2006.

#### **3.1. Del hecho generador del impuesto de transporte de pieles en el Departamento de Córdoba**

Como ya lo ha dicho la Sala en otras oportunidades, el hecho generador de los tributos comprende tres aspectos: i) el aspecto material; ii) el aspecto espacial y,

iii) el elemento temporal. La presencia de estos tres aspectos determina si se está frente al supuesto jurídico que da origen a la obligación tributaria.

El aspecto material consiste en la descripción abstracta del hecho que el contribuyente realiza o la situación en que se halla<sup>1</sup>. Por su parte, el aspecto espacial es aquel que indica el lugar en el que el contribuyente u obligado realiza el hecho o se encuadra en la situación, descritos por el aspecto material, o el sitio en el que la ley tiene por realizado el hecho o producida tal situación. Y, por último, el aspecto temporal indica el momento en que se configura o el momento en que el legislador tiene por configurada la descripción del comportamiento objetivo contenido en el aspecto material del hecho generador.

En el caso en examen, el Departamento de Córdoba expidió la Ordenanza 21 de 2004. El capítulo VIII regula el impuesto de transporte de pieles en esa jurisdicción. El artículo 166 establece el hecho generador del impuesto, así:

*“el transporte de la piel de cada res (ganado mayor) que se sacrifique dentro del Departamento de Córdoba.”*

Para la Sala, conforme con lo dicho anteriormente, el elemento material del hecho generador del impuesto lo constituye el hecho de transportar pieles de reses sacrificadas.

Ahora bien, la Ordenanza 21 de 2004 no precisa en quien recae la calidad de sujeto pasivo del impuesto.

No obstante, la Sala considera que el impuesto recae en quien traslada las pieles, ora directamente, ora mediante una empresa de transporte contratada para el efecto.

---

<sup>1</sup> Martín Queralt define el aspecto material como el “acto, hecho, conjunto de hechos, negocio, estado o situación que se grava, que caracteriza o cualifica el tributo. Curso de derecho financiero y tributario, Madrid, Tecnos., 1996.

Pero puede ocurrir también, que las partes acuerden que las costas del traslado las asuma el que compra las pieles. En esas circunstancias, la Sala considera que el sujeto pasivo será el comprador, pero, para el efecto, se deberá demostrar con prueba fehaciente dicha circunstancia.

En el caso objeto de examen, la sociedad actora alegó que pagó por impuesto de transporte de pieles un total de \$442.012.980, correspondiente al mes de diciembre de 2004, al año 2005 y a los meses de enero a julio de 2006. Que el pago fue indebido porque no ejecutó el hecho generador del impuesto, descrito en el artículo 166 de la Ordenanza 21 de 2004, esto es, que no ejecutó profesionalmente el transporte, tal como se evidencia, según dijo, del objeto social previsto en el certificado de existencia y representación legal.

El apoderado del Departamento de Córdoba controvirtió el alegato. Manifestó que en virtud del objeto social de la empresa, ésta comercializa la piel de cada res que sacrifica, y que el sacrificio de la res conlleva el transporte de la piel de la res sacrificada. Asimismo, dijo que conforme con el artículo 92 de la Ordenanza 21 de 2004, el sacrificio de una res (ganado mayor) genera el pago de tres impuestos: impuesto de degüello de ganado mayor, impuesto de transporte de pieles y la estampilla pro electrificación.

El Ministerio Público solicitó que se considerara el hecho de que la empresa demandante bien pudo cuestionar y demandar las liquidaciones oficiales que le formuló el Departamento de Córdoba.

La Sala considera:

El Departamento de Córdoba liquidó el impuesto de transporte de pieles en “recibos”, en los que, según se advierte, se liquidó, además, el impuesto de “degüello” y el impuesto de “estampilla”.

La demandante acreditó el pago del impuesto de transporte de pieles, entre otros, liquidado en los recibos expedidos por el Departamento de Córdoba, así:

<b>FECHA</b>	<b>RECIBO</b>	<b>VALOR</b>
28/12/2004	2204	\$5.962.980
1/1/2005	2214	\$7.000.000
25/1/2005	2224	\$7.000.000
7/2/2005	-	\$7.000.000
18/2/2005	2245	\$7.000.000
9/3/2005	-	\$7.000.000
17/3/2005	-	\$7.000.000
30/3/2005	7256	\$7.000.000
7/4/2005	7262	\$7.000.000
19/4/2005	-	\$7.000.000
3/5/2005	-	\$7.000.000
3/5/2005	7276	\$7.000.000
17/5/2005	7281	\$7.000.000
8/6/2005	7311	\$7.000.000
20/6/2005	7334	\$10.500.000
23/6/2005	7338	\$7.000.000
15/7/2005	-	\$7.000.000
15/7/2005	7373	\$7.000.000
3/8/2005	7399	\$7.000.000
10/8/2005	49101	\$7.000.000
19/8/2005	-	\$7.000.000

17/8/2005	-	\$5.250.000
19/8/2005	49107	\$7.000.000
6/9/2005	49132	\$7.000.000
9/9/2005	49144	\$7.000.000
19/9/2005	17309	\$7.000.000
5/10/2005	17340	\$7.000.000
19/10/2005	17349	\$7.000.000
20/10/2005	18255	\$7.000.000
9/11/2005	-	\$7.000.000
17/11/2005	-	\$7.000.000
18/11/2005	18273	\$7.000.000
6/12/2005	18278	\$7.000.000
7/12/2005	18289	\$7.000.000
15/12/2005	18297	\$10.500.000
4/1/2006	37873	\$10.500.000
18/1/2006	37895	\$11.000.000
26/1/2006	27508	\$12.000.000
14/2/2006	27532	\$11.000.000
17/2/2006	27536	\$12.000.000
7/3/2006	20108	\$12.000.000
21/3/2006	20127	\$12.000.000
29/3/2006	20135	\$4.000.000
5/4/2006	20148	\$12.000.000
18/4/2006	22701	\$12.000.000
26/4/2006	22708	\$4.800.000
9/5/2006	22733	\$12.000.000

10/5/2006	22726	\$12.000.000
30/5/2006	22745	\$8.000.000
8/6/2006	14708	\$12.000.000
14/6/2006	14720	\$12.000.000
27/6/2006	31614	\$12.000.000
12/7/2006	31615	\$12.000.000

Revisado el objeto social de la empresa actora, se advierte que ésta se dedica a *“la explotación del ramo de la ganadería y la industria de la carne en todos sus aspectos: la cría, el levante, la ceba y el sacrificio de ganados; la compra y venta así como las cuentas en participación y las sociedades sobre los mismos; el beneficio y la transformación de la carne y **los subproductos de la ganadería**, la industria frigorífica y de conservación de carnes y de otros productos del ramo de alimentos; la industria de carnes frías, de embutidos y conservas; la comercialización al por mayor y al por menor de sus productos y otros afines.”*

Se aprecia, entonces, que la demandante no sólo sacrificaba las reses, sino que, en general, explotaba todos los subproductos que se derivan de la industria ganadera, concretamente, comercializaba las pieles.

La demandante, según se advierte en el expediente, aportó una certificación suscrita por el representante legal de FRIGOSINÚ S.A., en la que certificó lo siguiente:

*Que FRIGOSINU S.A. vende a la empresa “C.I. COLCUEROS S.A.” con Nit: 811.015.541-0 y con domicilio en la carrera 43 A No 14-109 Oficina 213 edificio Novatempo en la ciudad de Medellín, todas las pieles que se derivan del sacrificio de reses que dentro del Objeto Social, adelanta nuestra empresa en la ciudad de Montería.*

*Las pieles que se le venden a la empresa C.I. COLCUEROS S.A. **le son entregadas en las instalaciones de la empresa en la ciudad de Montería** y las demás acciones que conlleven su traslado hasta la ciudad de Medellín, corren por cuenta y riesgo del comprador.”*

Según el documento transcrito, FRIGOSINÚ entrega las pieles a COLCUEROS en sus propias instalaciones ubicadas en la ciudad de Montería, y que su traslado a la sede en Medellín corre por cuenta y riesgo del que compra, es decir, de COLCUEROS.

Para la Sala, ese documento no ofrece credibilidad por cuanto, el documento aportado es un documento declarativo de un hecho que la misma aportante está obligada a demostrar. Y, segundo, no se aportó ninguna otra prueba que dé cuenta de que, en efecto, COLCUEROS asumió la obligación del transporte de las pieles.

Adicionalmente, como se precisó anteriormente, no interesa que la demandante ejerza profesionalmente el transporte público, pues, se reitera, conforme con la Ordenanza 21 de 2004, el sujeto pasivo sería la misma persona que sacrifica para obtener las pieles y las traslada. A menos que se compruebe fehacientemente que el que se obligó al traslado fue el comprador.

De otra parte, le asiste razón al Ministerio Público en cuanto precisa que bien pudo Frigosinú controvertir las liquidaciones oficiales formuladas y, si es del caso, demandarlas. Sin embargo, en el expediente no obra prueba de que la demandante haya hecho uso de los medios de defensa judicial dispuestos para controvertir los actos que ya se entienden ejecutoriados.

De manera que, por seguridad jurídica, no es pertinente desconocer los efectos de las liquidaciones oficiales que formuló el Departamento de Córdoba, por la vía de la devolución del impuesto pagado, pues no es dable inferir que el pago se haya hecho por error o sin causa legal, pues no existe prueba conducente, pertinente y útil que lleve a ese convencimiento.

En consecuencia, no es procedente la devolución del impuesto que hizo la demandante por los meses de diciembre de 2004, enero a diciembre de 2005 y enero a julio de 2006.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la ley,

**FALLA:**

**PRIMERO: CONFÍRMASE** la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo de Córdoba, el día 28 de julio de 2011, dentro del contencioso de nulidad y restablecimiento del derecho iniciado por la sociedad Frigorífico del Sinú S.A. contra el Departamento de Córdoba.

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

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

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ  
RAMÍREZ**

Presidente de la Sala

**HUGO FERNANDO BASTIDAS  
BÁRCENAS**

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE  
VALENCIA**

**CARMEN TERESA ORTIZ DE  
RODRÍGUEZ**