

PRUEBA PERICIAL – Debe determinarse el objeto de la misma. Su no mención no hace que sea objetable por error grave. Falta de pertinencia

No obstante, se halla que la expresión “incorporen” del inciso 2 del artículo 6 del Decreto 2354 de 1996, como se verá más adelante, no sólo corresponde a una “incorporación material” de productos o sus derivados, que sea equivalente a la materialidad de fraccionar los productos en sus derivados. Así, este aspecto no fáctico sino de análisis jurídico, no puede ser demostrado ni contradicho por el dictamen del ingeniero químico, profesional que debe limitarse a los hechos, por lo que, el Tribunal debió, en primer lugar, aclarar el alcance esperado de la peritación para, posteriormente, en el momento procesal pertinente, efectuar un análisis diferenciado de las posibles acepciones de la expresión “incorporar” y su sentido dentro del texto legal en mención, de modo que sólo si éste fuera un sentido material equiparable en cuanto a tal materialidad al del fraccionamiento, tendría plena pertinencia el dictamen. Este es, precisamente, uno de los argumentos que aduce la parte demandada, tanto para solicitar la aclaración como para objetar el dictamen, los cuales, sin embargo, no constituyen error grave suficiente para invalidarlo a la luz del artículo 238 del Código de Procedimiento Civil. Constituyen más bien razones para desestimar su pertinencia de acuerdo con el artículo 178 ib. y, por tanto, pudieron haber sido aducidas como fundamento del recurso ordinario de súplica del artículo 183 del Código Contencioso Administrativo, el cual no se interpuso. Dado que no es esta la oportunidad procesal para proponer la pertinencia del peritaje, encuentra la Sala que no es procedente la petición y, por tanto, es apropiada la decisión del a quo, aunque por diferentes motivos, de no declarar demostrado el error grave de la prueba.

FUENTE FORMAL: CODIGO DE PROCEDIMIENTO CIVIL – ARTICULO 357 / CODIGO DE PROCEDIMIENTO CIVIL – ARTICULO 238

RETENCION Y PAGO DE LAS CESIONES DE ESTABILIZACION – Hecho generador. Mecanismos de estabilización de precios / INCORPORAR – Concepto. Interpretación de las palabras en su sentido natural y obvio / CESIONES DE ESTABILIZACION DE PRECIOS - Finalidad

Dado que existe, en verdad, una divergencia de opiniones en cuanto a cuál de los dos anteriores es el verdadero significado de la forma verbal “incorporen” dentro del contexto de la norma en mención y dado que de dicho significado depende la decisión que se dé al caso en controversia, ha de acudirse a las normas de hermenéutica consagradas en forma obligatoria en nuestra legislación. Ordena el artículo 28 del Código Civil, aducido por la parte demandante, que: “Las palabras de la ley se entenderán en su sentido natural y obvio, según el uso general de las mismas palabras; pero cuando el legislador las haya definido expresamente para ciertas materias, se les dará en éstas su significado legal.” Como no hay una definición legal del verbo que se comenta, mucho menos para el caso del hecho generador de las cesiones de estabilización que nos ocupa, aquél ha de entenderse entonces “... en su sentido natural y obvio, según el uso general...”. Ahora, si bien una de las fuentes para determinar dicho “uso natural y obvio, según el uso general” es el diccionario de la Real Academia de la Lengua, éste no es ni puede ser la única fuente, pues así lo indica la propia academia en la presentación del diccionario. Encuentra la Sala que el Decreto 2354 de 1996 en su artículo 5 establece el hecho generador de la cesión al referirse a los tres mecanismos de estabilización de precios utilizados por el Fondo, a saber: compensaciones en favor de los productores, vendedores o exportadores, cesiones a su cargo y operaciones de cobertura. Dos cosas relevantes a nuestro estudio se concluyen de la norma en mención: la finalidad principal de la medida

es la estabilización de precios, lógicamente con el fin de proteger al productor nacional que vende el aceite de palma, el palmiste o sus fracciones, de las fluctuaciones de los precios y de sus efectos a veces devastadores, en su estructura de ingresos; y, el destinatario de la medida es el productor, vendedor o exportador de palmiste, aceite de palma o de sus fracciones.

FUENTE FORMAL: DECRETO 130 DE 1998 ARTÍCULO 2 / CODIGO CIVIL – ARTICULO 28

PALMA DE ACEITE – Exposición de motivos de la Ley 101 de 1993 para este sector / CESION DE ESTABILIZACION – Grava al productor que vende o exporta el aceite de palma y el palmiste, o sus fracciones y también cuando éste realiza el fraccionamiento hasta por el monto de tales fracciones / INTERESES MORATORIOS – Causación

Dos cosas relevantes a nuestro estudio se concluyen de la norma en mención: la finalidad principal de la medida es la estabilización de precios, lógicamente con el fin de proteger al productor nacional que vende el aceite de palma, el palmiste o sus fracciones, de las fluctuaciones de los precios y de sus efectos a veces devastadores, en su estructura de ingresos; y, el destinatario de la medida es el productor, vendedor o exportador de palmiste, aceite de palma o de sus fracciones. Se concilia esta afirmación con el propósito establecido en la propia Ley 101 de 1993 sobre Desarrollo Agropecuario y Pesquero, cuyo desarrollo lo hace para el sector de palma de aceite el Decreto que se comenta 2354 de 1996. No está estableciendo la norma en mención una exención a favor de los productores que fraccionen el aceite de palma y/o el palmiste, la cual no tendría ninguna explicación a la luz de la finalidad mencionada, sino solamente está aclarando cuándo se practica la retención en un proceso (sea fraccionamiento o nueva producción) ya de por sí gravado con la cesión. Decir lo contrario es dar a la norma que establece el momento de practicar la retención en caso de realización de procesos productivos posteriores a la producción inicial en que no haya venta interna ni exportación, un alcance que no le corresponde para derivar de allí la existencia de un beneficio tributario que no tiene ninguna explicación a la luz del “espíritu general de la legislación” en la materia según se vio. El espíritu general de la legislación en la materia se desprende básicamente de la Constitución Política la cual establece el objetivo de brindar garantías para la mejora del ingreso y de la calidad de vida del campesino, razón por la cual da prioridad al desarrollo integral de las actividades agropecuarias y agroindustriales. Las Leyes 101 de 1993 sobre Desarrollo Agropecuario y Pesquero, 138 de 1994 sobre Fomento de la Agroindustria de Palma de Aceite, y los Decretos 2354 de 1996 y 130 de 1998 sobre el Fondo de Estabilización de Precios son normas que desarrollan aquéllos principios. En conclusión, para la Sala se causa el gravamen tanto en el proceso de elaboración de nuevos productos como en el de fraccionamiento, para lo cual el inciso 2 del artículo 6 del Decreto 2354 de 1996 (modificado por el Decreto 130 de 1998) establece que el momento de la retención, por asimilarse a una venta, es el de la incorporación del palmiste, aceite de palma o sus fracciones en el correspondiente proceso productivo, es decir, en su involucramiento en aquél, cualquiera que él sea, y no únicamente en aquéllos procesos que impliquen su adición física o química a un nuevo producto. Es todo lo que el inciso segundo que se comenta indica, el momento en que se debe practicar la retención en estos casos en que no hay de momento, venta interna ni exportación. No está excluyendo algunas modalidades (el fraccionamiento) del “proceso productivo” de la aplicación del gravamen. Se insiste, ello sería inequitativo para quienes no fraccionan sino que venden directamente o incorporan en procesos productivos que generan nuevos productos. Tal

discriminación, se repite, no tendría sentido alguno desde el punto de vista de la política tributaria referida a la contribución especial de que nos ocupamos, además de que se estaría generando un beneficio por la venta de una fracción sujeta a similares alteraciones de precios, que también deben estar cubiertos por el Fondo habida cuenta de su finalidad de estabilización de precios, no solo del aceite de palma y el palmiste sino también de sus derivados fraccionados. Estima la Sala, de acuerdo con el Ministerio Público, que puesto que la mora existe hasta tanto no se haya pagado el valor adeudado, no se ha presentado la caducidad referida en el artículo 38 del Código Contencioso Administrativo y éstos se siguen causando en los términos del artículo 634 del Estatuto Tributario que señala: "Los contribuyentes...., que no cancelen oportunamente los impuestos, anticipos y retenciones a su cargo, deberán liquidar y pagar intereses moratorios, por cada día calendario de retardo en el pago".

FUENTE FORMAL: CODIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO – ARTICULO 38

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejera ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

Bogotá D. C., diecinueve (19) de julio de dos mil doce (2012)

Radicación número: 25000-23-27-000-2006-01164-01(18160)

Actor: GRASAS Y DERIVADOS S.A. - GRADESA S.A.

Demandado. FEDERACIÓN NACIONAL DE CULTIVADORES DE PALMA DE ACEITE - FEDEPALMA

FALLO

Se decide la apelación interpuesta tanto por la parte demandante como por la parte demandada, contra la sentencia del 11 de diciembre de 2009, por la cual el Tribunal Administrativo de Cundinamarca decidió la acción de nulidad y restablecimiento del derecho instaurada contra los actos administrativos mediante los cuales se certificó una deuda por cesiones de cuotas de estabilización no pagadas.

Dicho fallo dispuso¹:

¹ Folio 361

“1. **DECLÁRASE** probada la excepción de falta de legitimación en la causa por pasiva, propuesta por la apoderada de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN.

2. **ANÚLASE** la Certificación de 7 de octubre de 2005 y la Resolución No. 28 de 23 de febrero de 2006, proferidas por la FEDERACIÓN NACIONAL DE CULTIVADORES DE PALMA DE ACEITE – FEDEPALMA, mediante las cuales certifica que GRADESA adeuda al FONDO DE ESTABILIZACIÓN DE PRECIOS PARA EL PALMISTE, EL ACEITE DE PALMA Y SUS FRACCIONES, por concepto de capital representado en cesiones no pagadas, correspondientes a los meses de enero a diciembre de 2002 y enero a diciembre de 2003, la suma de \$1.213.026.105.

3. **DECLÁRASE** que la sociedad GRASAS Y DERIVADOS S.A. GRADESA S.A. NIT. 800.148.119-6, no está obligada a pagar suma alguna por los conceptos señalados en los actos que se anulan.

4. **Reconócese** personería a la Doctora ROCÍO DEL PILAR OCHOA SOTO como apoderada de la parte de (sic) la DIAN, en los términos y para los efectos del poder conferido.

5. No se condena en costas por cuanto no aparecen causadas.

6. En firme esta providencia y hechas las anotaciones correspondientes, archívese el expediente, previa devolución de los antecedentes administrativos a la oficina de origen, y de gastos del proceso a la parte demandante, si a ello hubiere lugar. Déjense las constancias del caso.”

ANTECEDENTES

1. El acto acusado

La FEDERACIÓN NACIONAL DE CULTIVADORES DE PALMA DE ACEITE – FEDEPALMA expidió la Certificación No. SIN de 7 de octubre de 2005 mediante la cual declaró, entre otras cosas, que Gradesa S.A. adeudaba al Fondo de Estabilización de Precios para el Palmiste, el Aceite de Palma y sus Fracciones² la suma de \$1.213.026.105 por concepto de cesiones no declaradas ni pagadas por incorporación en sus procesos productivos de los mencionados productos, correspondientes a las vigencias de 2002 (enero a diciembre) y 2003 (enero a diciembre). Anunció el cobro de intereses moratorios al momento del pago de acuerdo con el artículo 634 del Estatuto Tributario por remisión expresa del parágrafo 2 del artículo 30 de la Ley 101 de 1993 sobre “Desarrollo Agropecuario y Pesquero”. Declaró también la exigibilidad de la mencionada deuda, prestando mérito ejecutivo para su cobro por la vía judicial ordinaria.

² La ley 138 de 1994 sobre agroindustria de palma de aceite, en su artículo 1º parágrafo contiene las siguientes definiciones: “a) Palma de aceite. La planta palmácea perteneciente al género elaeis del que se conocen principalmente dos (2) especies: E. Guineensis y E. Oleifera; (...)

c) Aceite de palma. El producto que se obtiene de la maceración o extracción del mesocarpio, pulpa o parte blanda del fruto de la palma de aceite, que puede ser crudo, semirrefinado o refinado; sus fracciones son: oleína y estearina de palma;

d) Palmiste. Es la semilla o almendra dura y blanca del fruto de la palma de aceite. Sus fracciones son el aceite y la torta de palmiste.”

2. El recurso en la vía gubernativa

La sociedad GRASAS Y DERIVADOS S.A. - GRADESA S.A. presentó recurso de reposición contra la anterior certificación indicando falsa motivación en cuanto hay una errónea transcripción y aplicación de la norma por parte de la Auditora del Fondo cuyo certificado sirve de base a la certificación demandada y, por ende, violación de la norma a que debía sujetarse (Decreto 2354 de 1996 por el que se creó el Fondo de Estabilización de Precios para los productos en mención, modificado por el Decreto 130 de 1998).

Señaló, igualmente, que no dejó de declarar las cesiones causadas a que estaba obligada pues los kilogramos de aceite de palma y de palmiste crudos a que se refiere la certificación acusada no fueron incorporados a sus procesos productivos como exige el artículo 6 del Decreto 2354 de 1996, sino que, por el contrario, fueron utilizados en un proceso de "... **fraccionamiento, división o segregación...**"³ no gravado expresamente por la norma en mención.

Añade el recurrente que el título ejecutivo no cumple con los requisitos de ley relacionados con la exigibilidad pues no se determinan con claridad los intereses causados sobre el monto de capital de la deuda, ni las fechas desde que se calculan. Viola así el debido proceso y el derecho de defensa.

Finaliza planteando la caducidad de la facultad para sancionar, por parte de Fedepalma, con el cobro de intereses moratorios para algunas de las declaraciones mensuales presentadas por Gradesa, pues ellas se presentaron con más de tres años de antelación a la fecha de notificación de la certificación de Fedepalma y, por tanto, por fuera de los términos contemplados en el artículo 38 del Código Contencioso Administrativo. Solicita la revocación total del acto administrativo.

3. La decisión en la vía gubernativa

³ Folio 65

Fedepalma, mediante Resolución No. 28 de 23 de febrero de 2006 negó el recurso interpuesto y confirmó en todas sus partes el acto recurrido con fundamento en que se dio correcta aplicación al Decreto 2354 de 1996; que la norma contempla como hecho generador del gravamen la incorporación a “procesos productivos” y no a “nuevos productos” siendo el fraccionamiento del aceite crudo “... en sí mismo, un proceso productivo⁴”. Señala que la interpretación contraria daría lugar a la inequitativa exclusión del gravamen para los productores que integran el aceite en procesos industriales complementarios a la extracción sin la incorporación a nuevos productos.

En relación con los intereses moratorios, señala que los documentos base de la certificación y cobro disponen que los intereses se cobrarán según lo dispuesto por el artículo 30 de la Ley 101 de 1993. No hay violación del derecho de defensa.

Finalmente, señala que los intereses no constituyen sanción sino que se aplican por ministerio de la ley, por lo que el artículo 38 del Código Contencioso Administrativo no se aplica al caso presente.

4. La compensación de cuentas

Fedepalma aplicó a la deuda así registrada compensaciones de acuerdo con el siguiente cuadro⁵:

Período de Compensación	Vigencia aplicada	Producto	Monto Cesiones	Intereses de mora	Total
30/09/2005 - 14/06/2006	2002	Aceite de palma	\$233.798.624	\$183.675.026	\$417.473.650
“”	2003	“”	\$318.623.407	\$261.786.474	\$580.409.881
26/07/2005 - 14/06/2006	2002	Aceite de palmiste	\$24.303.542	\$7.162.095	\$31.465.637

⁴ Folio 55

⁵ Folios 84 y ss.

""	2003	""	\$32.531.916	\$29.845.617	\$62.377.533
Total			\$609.257.48	\$482.469.21	\$1.091.726.70
			9	2	1

Declaró la existencia de un saldo por pagar a cargo de Gradesa S.A. a 14 de junio de 2006, por valor de \$869.524.528 por las vigencias 2002 y 2003, intereses incluidos, sin perjuicio de su actualización al momento del pago.

LA DEMANDA

GRASAS Y DERIVADOS S.A. – GRADESA S.A. presentó demanda de nulidad y restablecimiento del derecho contra Fedepalma por razón de los actos anteriormente mencionados.

Solicitó la nulidad de la Certificación de 7 de octubre de 2005 y de la Resolución 28 por la cual se resolvió el recurso de reposición, ambas expedidas por Fedepalma.

A título de restablecimiento del derecho, solicitó que se declare que no existe deuda a su cargo por razón de las cesiones indicadas y que, en consecuencia, se ordene reversar las compensaciones liquidadas a favor de GRADESA y aplicadas a la suma incluida en la certificación en mención. Solicitó que se ordene reembolso de dichas sumas por pago en efectivo.

La demandante invocó como normas violadas los artículos 35 y 38 del Código Contencioso Administrativo, 6 del Decreto 2354 de 1996 (modificado por el Decreto 130 de 1998) y 488 del Código de Procedimiento Civil.

Como conceptos de violación expuso:

1. En cuanto al artículo 35 del Código Contencioso Administrativo por falsa motivación.

Dijo que la Auditora del Fondo reprodujo en forma imprecisa el artículo 6 del Decreto 2354 de 1996 (modificado por el Decreto 130 de 1998), adaptándolo a su propia interpretación.

Presenta el siguiente cuadro comparativo de la norma y de la reproducción que hace la Auditora del Fondo⁶:

<p>“Artículo 6 del Decreto 2354 de 1996 modificado por el Decreto 130 de 1998: (Se transcribe solo la parte relacionada la (sic) incorporación en procesos productivos)</p>	<p>Reproducción que el auditor hace dentro del certificado del artículo 6 del Decreto 2354 de 1996 modificado por el Decreto 130 de 1998:</p>
<p>Las retenciones aquí previstas se harán en el momento de efectuarse la venta interna o de exportarse el producto, según sea el caso. <u>Cuando se trate de productores de palmiste, de aceite de palma o de sus fracciones, que incorporen estos productos en otros procesos productivos por cuenta propia dicha incorporación se asimilará a (sic⁷) una venta.</u></p>	<p>‘Los productores que incorporen aceite de palma crudo y aceite de palmiste crudo en otros procesos productivos, por cuenta propia, deberán hacer la retención, cuando haya lugar a ello al momento de utilizar los productos en dichos procesos productivos’...</p>

Sostiene que de dicha interpretación el Fondo pretende aplicar el gravamen a la sola utilización en un proceso del aceite de palma y de palmiste crudo, en tanto que la norma establece dicha obligación cuando se “... incorporen aceite de palma, palmiste o sus fracciones a un proceso productivo...”.

De lo anterior deduce que, al darse un alcance que no corresponde al artículo 6 indicado, se viola el artículo 35 del Código Contencioso Administrativo por falsa motivación.

Agrega que no estaba obligada a declarar los conceptos glosados por la agremiación administradora del Fondo, pues al haberse utilizado en procesos de fraccionamiento, división o segregación, escapan a la aplicación del referido

⁶ Folio 11

⁷ La norma utiliza la preposición “como” en vez de “a”

artículo 6 del Decreto 2354 de 1996 que exige el gravamen solo respecto de la “incorporación”⁸, siendo además el proceso contrario al exigido por la norma.

2. En cuanto al artículo 6 del Decreto 2354 de 1996 (Modificado por el Decreto 130 de 1998)

Rechazó la afirmación de Fedepalma de que el artículo 6º del Decreto 2354 de 1996 incluye a los productores que de manera integrada no solo extraen el aceite sino que lo incluyen en procesos industriales, pues exigir el gravamen a productores integrados y no solo a productores de palmiste, aceite de palma o de sus fracciones, le otorga un alcance que no tiene y que lleva a la violación de la norma.

Agregó que el artículo 6º en mención regula de forma distinta a los vendedores y a los productores, sin que esto signifique una violación al principio de la equidad tributaria.

Negó que el hecho generador de la cesión incluya el fraccionamiento, limitándose a la incorporación del aceite y sus fracciones en procesos productivos por cuenta propia.

Indicó que la definición en su sentido “natural y obvio”, en los términos del artículo 28 del Código Civil, de la palabra “incorporación”, según la definición del diccionario de la Real Academia de la Lengua, implica la unión de dos cosas para crear un todo, como por ejemplo cuando de la unión de aceite de palma, aceite de palmiste, estabilizantes, soda cáustica, colores y perfumes se crea jabón. Añade que lo sucedido con el proceso que se pretende gravar es el fraccionamiento por lo que no se ha dado el hecho generador de la cesión.

3. En cuanto al artículo 38 del Código Contencioso Administrativo

Señaló que “... la facultad de Fedepalma de sancionar con intereses moratorios a quienes no transfieran oportunamente los recursos parafiscales, sólo la puede ejercer en ejercicio (sic) de sus funciones administrativas y en consecuencia lo debe hacer conforme al artículo 38 del C.C.A., es decir para que no caduque su acción, dentro de los tres años siguientes a la producción del hecho que ocasiona

⁸ Folio 13

la sanción, debe haber expedido el acto administrativo donde se imponga la sanción y haberlo notificado”⁹.

Esto determina en su opinión que algunos de los intereses incluidos en la certificación ya hayan caducado, aquellos correspondientes a declaraciones presentadas con más de tres años de anterioridad a la fecha de notificación de la certificación, el 28 de octubre de 2005. Lo anterior determina en su parecer, la nulidad de todo el acto demandado

4. En cuanto al artículo 488 del Código de Procedimiento Civil

No sustenta la demandante este cargo.

TRÁMITE PROCESAL

El Tribunal expidió, el 8 de septiembre de 2006, auto mediante el cual admitió la demanda y ordenó, entre otras cosas, la notificación personal a Fedepalma, a la DIAN y al Ministerio Público.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN presentó escrito en el cual solicita al Tribunal se abstenga de tenerla como parte demandada en el proceso dado que el acto expedido por la DIAN, la conformidad con la cesión liquidada por Fedepalma, además de ser un acto de simple trámite, no fue demandado expresamente. Esto determina, en su criterio, la falta de legitimación por pasiva. En apoyo de su planteamiento sostiene que el poder otorgado a la apoderada de Gradesa S.A. no incluye a la DIAN como parte demandada.

⁹ Folio 18

La FEDERACIÓN NACIONAL DE CULTIVADORES DE PALMA DE ACEITE – FEDEPALMA contestó la demanda y se opuso a todas las pretensiones con base en los siguientes argumentos:

1. En cuanto al cargo de violación del artículo 35 del Código Contencioso Administrativo señala que los errores de transcripción de la Auditora no implican la violación por parte del acto impugnado de lo dispuesto en el Decreto 2354 de 1996. Agrega que yerra la sociedad actora al pretender que “... sólo los procedimientos productivos que incorporen aceite crudo como materia prima a otro producto, están cubiertos por la norma”¹⁰.

2. En cuanto al cargo de violación del artículo 6 del Decreto 2354 de 1996 (modificado por el Decreto 130 de 1998) indica que dicha norma ordenó que cuando un mismo agente produce el aceite y lo fracciona para extraer estearina u oleína, tal fraccionamiento sea considerado una venta a fin de evitar que tal operación quedara excluida de la obligación en relación con las cesiones generando una situación injusta que beneficia a las empresas frente a los campesinos quienes son los destinatarios de la protección por parte de la Ley de Desarrollo Agropecuario.

3. En cuanto al cargo de violación del artículo 38 del Código Contencioso Administrativo adujo que no hay contradicción entre la norma citada y los actos acusados. Rechaza la asimilación que hace la actora de intereses de mora y sanción para efectos de aplicar la norma en mención.

Guarda silencio en cuanto al cargo de violación del artículo 488 el Código de Procedimiento Civil en cuanto no fue sustentado por la demandante.

EL DICTAMEN PERICIAL

El *a quo* decretó, entre otras pruebas, un dictamen pericial solicitado por la parte demandante con el fin de que un ingeniero químico conceptúe sobre si “... la obtención de las fracciones del aceite de palma y del palmiste corresponde a operaciones de fraccionamiento o si se trata de operaciones de incorporación...”¹¹

¹⁰ Folio 126 y ss.

¹¹ Demanda a folio 22

El perito conceptuó¹² que "... desde el punto de vista del léxico oficial y técnico... en ningún caso pueden confundirse" los conceptos de fraccionamiento e incorporación "... dentro de los procesos industriales o a escala de laboratorio". Añadió que "... el proceso industrial en el cual se separe la oleína y /o la estearina de la materia prima alimentada al proceso, corresponde a la operación de fraccionamiento...". Concluye que "...Estas definiciones, para los profesionales de la ingeniería química, dejan explícito que en las operaciones de fraccionamiento en ningún caso existe incorporación de nuevas sustancias a la materia prima original".

La parte demandada presentó solicitud de aclaración en los siguientes términos:

- "1. Solicito que el señor perito explique la diferencia que existe entre incorporar una sustancia o materia prima en la fabricación de un producto más complejo y la incorporación de una determinada sustancia o materia prima en un proceso productivo.
2. Se sirva el señor perito ilustrar al despacho sobre las diferencias y similitudes que existe entre un proceso industrial y proceso productivo"

¹³.

En respuesta a la solicitud de aclaración presentada por la parte demandada indicó el perito que:

"... las preguntas que se me formulan corresponde a definiciones de la ingeniería industrial, la cual no es mi especialidad, puesto que soy ingeniero químico, y en su momento en tal calidad expresé mi concepto.

Puedo una vez más manifestar con respecto al punto, previamente sometido a mi análisis, que el proceso por medio del cual la empresa GRADESA obtiene oleína, la estearina, el aceite de palmiste, o la torta de palmiste, llámese proceso productivo, o industrial, constituye un fraccionamiento, es decir la división en partes de un todo y como tal no hay incorporación de ninguna materia nueva"¹⁴

¹² Folio 107 primer cuaderno despacho comisorio #002

¹³ Folio 289 cuaderno principal

¹⁴ Folio 11 segundo cuaderno despacho comisorio #002

La agremiación demandada presentó objeción por error grave contra la peritación con fundamento en que el perito carece de las herramientas necesarias para responder cuestiones como las que le formuló la demandante en el contexto de lo que se debate: la incorporación de aceites en un proceso productivo y no en un producto más complejo.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, mediante fallo del 11 de diciembre de 2009, declaró probada la excepción de falta de legitimación en la causa por pasiva, de la DIAN y la nulidad de los actos demandados.

Determinó, igualmente, la no procedencia de las objeciones al dictamen pericial ni de las pretensiones 4 y 5 de la demanda sobre la reversión de las compensaciones hechas por Fedepalma a la sociedad actora y la solicitud del pago en efectivo a Gradesa S.A. de las sumas respectivas.

Fundamentó la decisión de la siguiente manera:

1. Respecto de **la falta de legitimación por pasiva de la DIAN**, señaló que los actos demandados no fueron expedidos por esa entidad y que, además, no se otorgaron facultades a los apoderados para demandarla.

2. En cuanto a **las objeciones al dictamen pericial** indicó que la actuación del perito estuvo ajustada al encargo y que no se advierten errores graves para declararlos.

3. En torno a **la nulidad de los actos acusados**, argumentó que el artículo 6º del Decreto 2354 de 1996 define el hecho generador de las cesiones de cuotas de estabilización como: la **incorporación** del palmiste, el aceite de palma y/o sus fracciones (oleína de palma – estearina de palma y aceite de palmiste – torta de palmiste (sic)), a otros elementos para crear uno nuevo.

Añade que, como quiera que FEDEPALMA está extendiendo el hecho generador al fraccionamiento del aceite de palma, hecho que no se encuentra definido en el artículo 6 del Decreto 2354 de 1996 (modificado por el artículo 2 del Decreto 130

de 1998) asiste razón a la parte demandante al señalar que en los actos demandados se viola el artículo 6 del Decreto 2354 de 1996.

4. Respecto de **las pretensiones 4 y 5** mediante las cuales la demandante solicita la reversión de las compensaciones hechas por Fedepalma y la devolución en efectivo de las sumas respectivas, señaló, en la parte motiva, que no encuentra probadas las compensaciones liquidadas, por lo que no las decreta.

5. Se relevó del estudio de los demás cargos, dado que accede a las pretensiones de anulación de la demanda.

RECURSOS DE APELACIÓN

1. Apelación de GRADESA S.A.

La sociedad demandante apeló la sentencia del Tribunal respecto de la denegatoria de las pretensiones 4 y 5 relacionadas con las solicitudes de orden de reversión a Fedepalma de la compensación de cuentas aplicada y del pago en efectivo de las sumas a su favor.

Se fundamentó para ello en que la decisión del Tribunal y las conclusiones a que arribó respecto de estas peticiones son el resultado de no haber valorado las pruebas documentales que se acompañaron a la demanda como evidencia del pago por compensación, en particular el Anexo No. 8 a la demanda consistente en carta emitida por Fedepalma el 30 de junio de 2006 obrante en los folios 84 a 87, en la que esta entidad declara haber descontado de las sumas adeudadas a Gradesa S.A. un total de \$1.091.726.701 por concepto de las cesiones en mención por las vigencias de 2002 y 2003. Concluye que el Tribunal ignoró por completo la prueba.

2. Apelación de FEDEPALMA

Plantea la apelante tres motivos de inconformidad:

Uno de fondo relacionado con la interpretación dada por el Tribunal al artículo 6 del Decreto 2354 de 1996;

El segundo de naturaleza procesal, respecto al "... desconocimiento por parte del fallador de primera instancia de los defectos formales que rodearon la práctica del dictamen pericial en que se basó la sentencia"¹⁵; y

El tercero relacionado con la valoración de las pruebas allegadas al proceso.

a. La interpretación del artículo 6 del Decreto 2354 de 1996.

Al respecto indica que la norma referida es clara en cuanto "... asimila a una primera venta (hecho generador de la obligación de pagar cesiones de estabilización) la incorporación que hace un productor de aceite de palmiste, de aceite de palma o de sus fracciones, en UN PROCESO PRODUCTIVO..."¹⁶

Explica que la norma mencionada, con la modificación introducida por el Decreto 130 de 1998 obedece a la necesidad de mantener la igualdad entre los pequeños productores que venden el aceite extraído sin procesar y otros miembros de la cadena productiva como las grandes industrias, que de manera integrada no sólo producen el fruto sino que lo someten a toda clase de procesos productivos.

b. El dictamen pericial

Afirma que la peritación adoleció de irregularidades en su práctica, en apoyo de lo cual hace una relación de las etapas y actuaciones procesales adelantadas respecto a la producción de este medio probatorio. No presenta argumentación adicional.

c. La valoración de las pruebas

Al respecto señaló que el Tribunal se basó para su decisión en la equivocada conclusión del perito de que INCORPORAR en un proceso productivo, es equivalente a mezclar materias primas o productos para la obtención de otro producto.

¹⁵ Folio 399

¹⁶ Folio 412

Agrega que el *a quo* dejó de lado las pruebas que se allegaron al proceso en relación con la forma INTEGRADA como realiza sus procedimientos GRADESA S.A. lo que le impidió ver el sentido claro de la norma que se comenta.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

Reitera en lo esencial la demandante en su alegato de conclusión, los argumentos contenidos en la sustentación del recurso en cuanto a la no valoración por parte del *a quo* de la prueba obrante en el expediente de la compensación de las sumas adeudadas a Gradesa con los montos de las cesiones determinadas en la certificación demandada.

Reafirma la demandada en su alegato de conclusión los planteamientos esbozados en el recurso de apelación en torno a la interpretación del artículo 6 del Decreto 2354 de 1996, a la improcedencia del dictamen pericial y respecto a la valoración probatoria por parte del *a quo*.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

La Procuraduría Sexta Delegada conceptuó a favor de la revocatoria de la sentencia apelada y, en su lugar, la denegación de las pretensiones de la demanda, con base en los siguientes planteamientos:

En cuanto a la interpretación del artículo 6 del Decreto 2354 de 1996 manifiesta que de esta norma no se desprende que el proceso productivo al que se incorporen los productos deba tratarse de una mezcla como lo afirma el *a quo*, ni que implique la incorporación de todos los productos al tiempo, como lo ha sostenido la demandante. Por tal razón, se acoge el reparo que hace FEDEPALMA en este sentido.

En cuanto al dictamen pericial señala que éste no cumple con las características ordenadas por el artículo 237 del Código de Procedimiento Civil consistentes en que sea claro, preciso y detallado y debidamente fundamentado, pues se limitó el perito a hacer una interpretación de las norma con definiciones tomadas del Diccionario de la Real Academia y el Diccionario de Términos Técnicos y Científicos de McGraw Hill.

En relación con los faltantes encontrados por la auditora acorde con el acta de verificación 2004-08 obrante en los folios 177 y siguientes, fundamento de la actuación posterior de Fedepalma que dio lugar al presente proceso, señala que "... la diferencia establecida por la auditora, objeto de la certificación demandada, no fue justificada por GRADESA S.A., en las instancias administrativas (auditoría del Fondo y DIAN); por tal razón no hay razón (sic) alguna para declarar la nulidad de la certificación de deuda emitida por FEDEPALMA teniendo en cuenta que su legalidad no ha sido desvirtuada"¹⁷.

Por lo anterior, sostiene que el debate entre los términos de "Incorporación" y "Fraccionamiento" no es definitivo para tomar la decisión, pues la sociedad demandante debió justificar el faltante en inventarios con los nuevos productos generados por el fraccionamiento (fracciones), los cuales tienen el mismo tratamiento fiscal que el aceite de palma y el palmiste.

Respecto a la caducidad de la sanción planteada por la sociedad actora en los términos del artículo 38 del Código Contencioso Administrativo, sostiene que no procede pues, en su parecer, mientras no se cumpla con el pago, la mora existe y ella es la que ocasiona el cobro de los intereses moratorios en los términos definidos en el artículo 634 del Estatuto Tributario.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se observa, en primer lugar, que dado que el fallo ha sido recurrido por ambas partes, corresponde al fallador de segunda instancia un conocimiento pleno del mismo con facultades para resolver sin limitaciones y para revocarlo si a ello hubiere lugar, aún en lo desfavorable para cualquiera de los apelantes, de acuerdo

¹⁷ Folio 450

con el artículo 357 del Código de Procedimiento Civil aplicable por remisión expresa del artículo 267 del Código Contencioso Administrativo.

El asunto de fondo planteado por la demandada en la apelación y que sirvió de base al *a quo* para su decisión de anulación, es el referente a la interpretación del artículo 6 del Decreto 2354 de 1996. Este deberá estudiarse en primera instancia antes de abordar los demás temas sustantivos y el relacionado con el análisis probatorio.

Si se encuentra de recibo dicha interpretación y por ende se halla ajustada a derecho la anulación de los actos demandados, deberá decidirse en esta instancia sobre la procedencia de la reversión de la compensación de cuentas hecha por Fedepalma y el pago en efectivo de las sumas a que diere lugar dicha reversión, puntos objeto de apelación por parte de la entidad demandante. Si no se acepta tal interpretación, no procedería la consideración de este punto pues la anulación sería improcedente y no daría lugar a reversión alguna ni a sumas a favor de la demandante a pagar en efectivo.

El primer lugar analizará la Sala el valor probatorio del dictamen pericial y su objeción desfavorablemente decidida.

1. El dictamen pericial

La prueba pericial decretada por el Tribunal buscaba determinar "... si la obtención de las fracciones del aceite de palma y del palmiste corresponde a operaciones de fraccionamiento o si se trata de incorporación"¹⁸ según la petición de pruebas contenida en el libelo de la demanda.

Observa la Sala que la solicitud parte del supuesto de la característica antinómica de los conceptos de fraccionamiento e incorporación y, por ende, de la posibilidad de su comparación.

No obstante, se halla que la expresión "incorporen" del inciso 2 del artículo 6 del Decreto 2354 de 1996, como se verá más adelante, no sólo corresponde a una "incorporación material" de productos o sus derivados, que sea equivalente a la materialidad de fraccionar los productos en sus derivados.

¹⁸ Folio 22

Así, este aspecto no fáctico sino de análisis jurídico, no puede ser demostrado ni contradicho por el dictamen del ingeniero químico, profesional que debe limitarse a los hechos, por lo que, el Tribunal debió, en primer lugar, aclarar el alcance esperado de la peritación para, posteriormente, en el momento procesal pertinente, efectuar un análisis diferenciado de las posibles acepciones de la expresión “incorporar” y su sentido dentro del texto legal en mención, de modo que sólo si éste fuera un sentido material equiparable en cuanto a tal materialidad al del fraccionamiento, tendría plena pertinencia el dictamen.

Este es, precisamente, uno de los argumentos que aduce la parte demandada, tanto para solicitar la aclaración¹⁹ como para objetar el dictamen²⁰, los cuales, sin embargo, no constituyen error grave suficiente para invalidarlo a la luz del artículo 238 del Código de Procedimiento Civil. Constituyen más bien razones para desestimar su pertinencia de acuerdo con el artículo 178 ib. y, por tanto, pudieron haber sido aducidas como fundamento del recurso ordinario de súplica del artículo 183 del Código Contencioso Administrativo, el cual no se interpuso.

Dado que no es esta la oportunidad procesal para proponer la pertinencia del peritaje, encuentra la Sala que no es procedente la petición y, por tanto, es apropiada la decisión del *a quo*, aunque por diferentes motivos, de no declarar demostrado el error grave de la prueba.

No prospera el cargo.

2. La interpretación del artículo 6 del Decreto 2354 de 1996 según la redacción introducida por el artículo 2 del Decreto 130 de 1998

Dispone la norma en mención:

“ARTÍCULO 2o. El artículo 6o del Decreto 2354 de 1996, quedará así:

Artículo 6o. Retención y pago de las cesiones de estabilización. Cuando la cesión de estabilización deba ser pagada por el productor, vendedor o exportador de palmiste, de aceite de palma o de sus fracciones, estos mismos sujetos de la contribución parafiscal actuarán como agentes retenedores.

Las retenciones aquí previstas se harán en el momento de efectuarse la venta

¹⁹ Folio 289

²⁰ Folio 303

interna o de exportarse el producto, según sea el caso. Cuando se trate de productores de palmiste, de aceite de palma o de sus fracciones, que incorporen estos productos en otros procesos productivos por cuenta propia, dicha incorporación se asimilará como una venta.

En los contratos de maquila o de procesamiento agroindustriales similares, las personas naturales o jurídicas que encargan la maquila o los contratos de procesamiento agroindustriales similares, se consideran productores.

El retenedor contabilizará las cesiones de estabilización en forma separada de sus propios recursos y las declarará mensualmente al Fondo de Estabilización de Precios para el palmiste, el aceite de palma y sus fracciones, dentro de la primera quincena del mes calendario siguiente al de la retención.

PARÁGRAFO 1o. El plazo para el pago de las cesiones de estabilización por parte de los retenedores al Fondo de Estabilización de Precios para el palmiste, el aceite de palma y sus fracciones, podrá ser hasta de dos (2) meses calendario siguientes al de la retención. Este plazo deberá guardar relación con los términos establecidos para el pago de las compensaciones de estabilización que realizará dicho Fondo a los productores, vendedores o exportadores de palmiste, de aceite de palma o de sus fracciones.

PARÁGRAFO 2o. Los retenedores que presenten en forma extemporánea la declaración parafiscal contemplada en el presente artículo, deberán liquidar y pagar la sanción establecida para el efecto en el Estatuto Tributario para el impuesto de renta y complementarios. De igual forma, los retenedores de las cesiones de estabilización que no cancelen oportunamente dichas cesiones al Fondo, pagarán intereses de mora a la tasa establecida por el Estatuto Tributario para el impuesto de renta y complementarios.”

Sostiene la sociedad actora que el inciso segundo de dicho artículo implica la exclusión del hecho generador de la cesión, de los procesos que, si bien los utilizan, no **incorporan** el aceite de palma, el palmiste o sus fracciones física o químicamente y como partes integrantes, en otros productos.

Por su parte, aduce la agremiación demandada que la incorporación a que se refiere el inciso estudiado hace relación a la utilización, en un proceso productivo (en el sentido de incluir en un proceso en cualquier condición), del aceite de palma, el de palmiste o sus fracciones.

La interpretación de la demandante es restrictiva, limitada a las características físicas de la expresión incorporación (y su verbo incorporar) y coincidente con la primera acepción dada por el diccionario de la Real Academia de la Lengua así: *“tr. Agregar, unir algo a otra cosa para que haga un todo con ella”*.

La interpretación de la demandada, es más general, y aunque no contemplada en el diccionario de la Real Academia, suele tener sentido en el contexto en que se

aplica y es de uso común en el área empresarial y que podría ser reemplazada por los verbos “incluir” o “involucrar” en alguna de sus acepciones de uso común.

Dado que existe, en verdad, una divergencia de opiniones en cuanto a cuál de los dos anteriores es el verdadero significado de la forma verbal “incorporen” dentro del contexto de la norma en mención y dado que de dicho significado depende la decisión que se dé al caso en controversia, ha de acudirse a las normas de hermenéutica consagradas en forma obligatoria en nuestra legislación.

Ordena el artículo 28 del Código Civil, aducido por la parte demandante, que: *“Las palabras de la ley se entenderán en su sentido natural y obvio, según el uso general de las mismas palabras; pero cuando el legislador las haya definido expresamente para ciertas materias, se les dará en éstas su significado legal.”*

Como no hay una definición legal del verbo que se comenta, mucho menos para el caso del hecho generador de las cesiones de estabilización que nos ocupa, aquél ha de entenderse entonces “... en su sentido natural y obvio, según el uso general...”.

Ahora, si bien una de las fuentes para determinar dicho “uso natural y obvio, según el uso general” es el diccionario de la Real Academia de la Lengua, éste no es ni puede ser la única fuente, pues así lo indica la propia academia en la presentación del diccionario²¹:

“1. CARACTERÍSTICAS DEL DICCIONARIO

(...) Al tratarse de un diccionario general de lengua, **no puede registrar todo el léxico del español**, sino que, por fuerza, debe contentarse con acoger una selección de nuestro código verbal. Esta selección, en algunos casos, será lo más completa que los medios a nuestro alcance permitan -especialmente en lo que se refiere al léxico de la lengua culta y común de nuestros días-, mientras que en otros aspectos -dialectalismos españoles, americanos y filipinos, **tecnicismos**, vulgarismos y coloquialismos, arcaísmos, etc.- se limitará a incorporar una representación de los usos más extendidos o característicos.” (resaltado fuera del texto)

Y, efectivamente, encontramos que en múltiples textos y artículos empresariales, económicos y administrativos dentro del sector latinoamericano, se usa la palabra “incorporar” en un sentido diverso y más general que el contenido en el diccionario

²¹ Véase vínculo “advertencias para el uso de este diccionario” en la página web del diccionario de la Real Academia www.buscon.rae.es

de la Real Academia, muy similar al invocado por la parte demandada, por ejemplo:

“Por todo ello, tal como apuntaba en el título de este artículo no podemos olvidar la necesidad de **incorporar** la amortización en el coste productivo. Si no **incorporamos** el coste de amortización el resultado que determinemos **incorporará** un error que puede llevar a la descapitalización de la Compañía”²².
(resaltado nuestro)

Igualmente el título de un artículo de PMFarma sobre marketing farmacéutico:

“La aventura de **incorporar** nuevas tecnologías en campañas de marketing directo”²³. (resaltado fuera del texto)

También el título de un artículo sobre el sector de frutas²⁴:

“Presidente de FEDEFruta llama a **incorporar** la inocuidad como eje central en la producción frutícola”. (resaltado nuestro)

Y, por último, mencionamos un artículo en el que utiliza el verbo “incorporar” referido directamente al “proceso productivo empresarial” cuyo solo título es altamente ilustrativo:

“Técnicas para **incorporar** el Sistema De Costo Estimado Al Proceso Productivo De La Empresa Industrial”²⁵ (resaltado nuestro)

Ahora, dado que existen varias fuentes para la determinación del “uso natural y obvio, según el uso general” del verbo “incorporar”, que conducen a conclusiones opuestas sobre la decisión que nos ocupa, se debe determinar cuál es la más acorde con el espíritu de la norma que se estudia, con base en la regla hermenéutica del artículo 27 del Código Civil que a la letra dice:

“INTERPRETACION GRAMATICAL. Cuando el sentido de la ley sea claro, no se desatenderá su tenor literal a pretexto de consultar su espíritu.
Pero bien se puede, para interpretar una expresión oscura de la ley, **recurrir a su intención o espíritu, claramente manifestados en ella misma** o en la historia fidedigna de su establecimiento.” (resaltado nuestro)

²² Artículo “El ciclo de producción. Necesidad de incorporar la amortización ” publicado por el consultor empresarial Raimon Serrahima en su página <http://raimon.serrahima.com/el-ciclo-de-produccion-necesidad-de-incorporar-la-amortizacion/>

²³ <http://www.pmfarma.es/articulos/422-sms-llamadas-automatizadas-y-email.-la-aventura-de-incorporar-nuevas-tecnologias-en-campanas-de-marketing-directo.html>

²⁴ <http://www.fedefruta.cl/?area=Noticias&id=1070>

²⁵ <http://www.buenastareas.com/ensayos/T%C3%A9cnicas-Para-Incorporar-El-Sistema-De/438133.html>

En concordancia con el artículo 32 ib. que dice:

“CRITERIOS SUBSIDIARIOS DE INTERPRETACION En los casos a que no pudieren aplicarse las reglas de interpretación anteriores, **se interpretarán los pasajes oscuros o contradictorios del modo que más conforme parezca al espíritu general de la legislación y a la equidad natural.**” (negritas nuestras)

Encuentra la Sala que el Decreto 2354 de 1996 en su artículo 5 establece el hecho generador de la cesión al referirse a los tres mecanismos de estabilización de precios utilizados por el Fondo, a saber: compensaciones en favor de los productores, vendedores o exportadores, cesiones a su cargo y operaciones de cobertura.

Dice el numeral 2 de la norma en mención:

“2.- Cesiones a cargo de los productores, vendedores o exportadores; Ocurre cuando el precio del mercado internacional del Palmiste o del Aceite de Palma o de sus Fracciones, para el día en que se registre la operación en el Fondo, sea superior al precio de referencia o al límite superior de una franja de precios de referencia. En este evento, el productor, vendedor o exportador de tales productos, pagará al Fondo una cesión de estabilización, equivalente a un porcentaje de la diferencia entre ambos precios, fijada en cada caso por el Comité Directivo del Fondo, con el voto favorable del Ministro de Agricultura y Desarrollo Rural o su delegado.”

Dos cosas relevantes a nuestro estudio se concluyen de la norma en mención: la finalidad principal de la medida es la estabilización de precios, lógicamente con el fin de proteger al productor nacional que vende el aceite de palma, el palmiste o sus fracciones, de las fluctuaciones de los precios y de sus efectos a veces devastadores, en su estructura de ingresos; y, el destinatario de la medida es el productor, vendedor o exportador de palmiste, aceite de palma o de sus fracciones.

Se concilia esta afirmación con el propósito establecido en la propia Ley 101 de 1993 sobre Desarrollo Agropecuario y Pesquero, cuyo desarrollo lo hace para el sector de palma de aceite el Decreto que se comenta 2354 de 1996:

Dice la Ley:

“ARTICULO 1º. Propósito de esta Ley. Esta Ley desarrolla los artículos 64, 65 y 66 de la Constitución Nacional. En tal virtud se fundamenta en los siguientes propósitos que deben ser considerados en la interpretación de sus disposiciones, **con miras a**

proteger el desarrollo de las actividades agropecuarias y pesqueras, y promover el mejoramiento del ingreso y calidad de vida de los productores rurales:

(...)

10. Establecer los Fondos de Estabilización de Precios de Productos Agropecuarios y Pesqueros.” (resaltado fuera del texto)

En este orden de ideas, surge la pregunta de ¿por qué querría el Decreto 2354 de 1996 según la modificación del Decreto 130 de 1998, fijar el gravamen para el productor que vende o exporta el aceite de palma y el palmiste, o sus fracciones pero no cuando él mismo realiza el fraccionamiento hasta por el monto de tales fracciones?

La respuesta, en criterio de la Sala y a la luz de la finalidad expuesta, es que no quiere la norma hacer tal diferenciación. En efecto, la observación cuidadosa del artículo 6 que se analiza, nos muestra que esta norma no está estableciendo ni modificando el hecho generador de la cesión, el cual quedó claramente determinado en el artículo 5, involucrando a productores, vendedores y exportadores, sino que consagra aspectos complementarios para el cumplimiento de la obligación tributaria principal de la siguiente manera:

El inciso primero establece la obligación de retener y los sujetos de la contribución parafiscal quiénes actúan como auto-retenedores.

El inciso segundo señala el momento en que se debe hacer la retención. No está cambiando, ni para ampliar ni para restringir, el hecho generador ni los sujetos pasivos de la obligación.

El inciso tercero indica quiénes se asimilan a productores para los efectos de esta obligación, en los contratos de maquila o similares.

El inciso cuarto establece los aspectos: temporal, de declaración mensual, y contable, de registro separado de sus propios recursos.

En particular, el inciso segundo, que es el que está en discusión, señala que la auto-retención se practica al momento de la venta interna o de la exportación. La segunda parte de este inciso, por su parte, se limita a aclarar que cuando el productor “incorpora estos productos en otros procesos productivos”, esta incorporación se asimila a una venta, para los efectos de practicarse la retención

en ese momento, de acuerdo con la indicación de la parte primera del mismo inciso.

Ahora bien, el productor que fracciona el aceite de palma y/o el palmiste no deja de ser sujeto pasivo del gravamen por el hecho del fraccionamiento respecto de las fracciones, tampoco por la elaboración de nuevos productos con los productos inicialmente indicados, es decir, no deja de serlo por la actividad industrial posterior a la producción de aceite de palma o del palmiste o de sus fracciones, cualquiera que esta sea.

Debido precisamente a ello, el Decreto 130 de 1998 precisó el momento para la práctica de la retención, a fin de que este mecanismo de recaudación pudiera ser realizado satisfactoriamente aún en las circunstancias mencionadas, en que no hay una venta interna ni una exportación.

No está estableciendo la norma en mención una exención a favor de los productores que fraccionen el aceite de palma y/o el palmiste, la cual no tendría ninguna explicación a la luz de la finalidad mencionada, sino solamente está aclarando cuándo se practica la retención en un proceso (sea fraccionamiento o nueva producción) ya de por sí gravado con la cesión.

Decir lo contrario es dar a la norma que establece el momento de practicar la retención en caso de realización de procesos productivos ulteriores a la producción inicial en que no haya venta interna ni exportación, un alcance que no le corresponde para derivar de allí la existencia de un beneficio tributario que no tiene ninguna explicación a la luz del “espíritu general de la legislación” en la materia según se vio.

El espíritu general de la legislación en la materia se desprende básicamente de la Constitución Política la cual establece el objetivo de brindar garantías para la mejora del ingreso y de la calidad de vida del campesino, razón por la cual da prioridad al desarrollo integral de las actividades agropecuarias y agroindustriales²⁶.

Las Leyes 101 de 1993 sobre Desarrollo Agropecuario y Pesquero, 138 de 1994 sobre Fomento de la Agroindustria de Palma de Aceite, y los Decretos 2354 de

²⁶ Constitución Política, artículos 64, 65 y 66

1996 y 130 de 1998 sobre el Fondo de Estabilización de Precios son normas que desarrollan aquéllos principios.

En conclusión, para la Sala se causa el gravamen tanto en el proceso de elaboración de nuevos productos como en el de fraccionamiento, para lo cual el inciso 2 del artículo 6 del Decreto 2354 de 1996 (modificado por el Decreto 130 de 1998) establece que el momento de la retención, por asimilarse a una venta, es el de la incorporación del palmiste, aceite de palma o sus fracciones en el correspondiente proceso productivo, es decir, en su involucramiento en aquél, cualquiera que él sea, y no únicamente en aquéllos procesos que impliquen su adición física o química a un nuevo producto.

Es todo lo que el inciso segundo que se comenta indica, el momento en que se debe practicar la retención en estos casos en que no hay de momento, venta interna ni exportación. No está excluyendo algunas modalidades (el fraccionamiento) del “proceso productivo” de la aplicación del gravamen. Se insiste, ello sería inequitativo para quienes no fraccionan sino que venden directamente o incorporan en procesos productivos que generan nuevos productos.

Tal discriminación, se repite, no tendría sentido alguno desde el punto de vista de la política tributaria referida a la contribución especial de que nos ocupamos, además de que se estaría generando un beneficio por la venta de una fracción sujeta a similares alteraciones de precios, que también deben estar cubiertos por el Fondo habida cuenta de su finalidad de estabilización de precios, no solo del aceite de palma y el palmiste sino también de sus derivados fraccionados.

3. La caducidad de las sanciones contemplada en el artículo 38 del Código Contencioso Administrativo

Estima la Sala, de acuerdo con el Ministerio Público, que puesto que la mora existe hasta tanto no se haya pagado el valor adeudado, no se ha presentado la caducidad referida en el artículo 38 del Código Contencioso Administrativo²⁷ y éstos se siguen causando en los términos del artículo 634 del Estatuto Tributario que señala: “Los contribuyentes...., que no cancelen oportunamente los

²⁷ “Artículo 38. Salvo disposición especial en contrario, la facultad que tienen las autoridades administrativas para imponer sanciones caduca a los tres (3) años de producido el acto que pueda ocasionarlas ”

impuestos, anticipos y retenciones a su cargo, deberán liquidar y pagar intereses moratorios, por cada día calendario de retardo en el pago”.

Por último estima la Sala pertinente referirse al planteamiento del señor Agente del Ministerio Público en cuanto a que la decisión judicial no debe depender de la interpretación que se dé a los términos de incorporación y fraccionamiento, pues basta con aducir que Gradesa S.A. no justificó ante el Fondo ni la DIAN la diferencia entre los movimientos de inventario y las cantidades declaradas para entender no desvirtuada la legalidad del acto administrativo que fijó la deuda (certificación de Fedepalma).

Al respecto se observa que, precisamente, de ello es de lo que se trata el presente debate jurisdiccional, pues, según la documentación que reposa en autos, la explicación aducida por la sociedad productora es precisamente que los faltantes son cantidades sobre las cuales no existía la obligación de declarar “... en la medida en que no fueron utilizados en proceso alguno de producción que incluyera la **incorporación** del aceite de palma y de palmiste, sino que fueron utilizados en un proceso de **fraccionamiento, división o segregación**, proceso que no se encuentra gravado expresamente por el Decreto 2354 de 1996 (modificado por el Decreto 130 de 1998) y es además precisamente todo lo contrario a su incorporación”²⁸.

De modo que la justificación dada por la actora a los faltantes y que gira en torno a la interpretación de la norma en mención, es aquella que precisamente rechazó el Fondo administrador de la contribución y que dio lugar al presente debate y que, en razón a que es uno de los puntos esbozados expresamente en la demanda, fue tema indispensable a ser considerado por el juzgador en la primera instancia y lo es en esta segunda instancia, como quiera que es motivo de argumentación en el recurso presentado por la demandada.

En conclusión, se observa que en el presente caso hubo un faltante no declarado por Gradesa S.A. por las vigencias de 2002 y 2003 por valor de \$1.213.026.105, correspondiente a la incorporación en procesos productivos por cuenta propia de 8.818.550 kgs. de aceite de palma crudo y 376.536 kgs. de aceite de palmiste crudo, sobre los cuales recaía la obligación de pagar la cesión para la estabilización de precios contemplada en el Decreto 2354 de 1996, sin que obste

²⁸ Recurso de reposición contra la certificación de Fedepalma, folio 65

para ello el que la incorporación al proceso productivo no implicó la elaboración de nuevos productos.

De otra parte, el efecto que las anteriores consideraciones tiene en el análisis del dictamen pericial es que el alcance de éste es limitado y no puede negar ni corroborar el sentido de la expresión “incorporen” contenida en el texto que se estudia, pues es un análisis del texto legal que escapa al ámbito de especialidad del perito designado, haciendo innecesaria por irrelevante, su consideración.

Las anteriores razones determinan que al encontrarse procedente la liquidación de las cesiones a cargo de Gradesa S.A. en los términos señalados anteriormente, no era procedente la revocación de los actos administrativos que determinaban la correspondiente deuda, debidamente liquidada por Fedepalma, por lo que no le asiste la razón al *a quo* al hacerlo así lo cual determina la revocación de su decisión y, en su lugar, la denegación de las pretensiones de la demanda, lo cual así se declarará.

Lo dicho exime a esta Corporación de entrar en consideraciones relacionadas con la reversibilidad de las compensaciones realizadas por Fedepalma y la forma de su pago, argumentos planteados por la sociedad demandante para la hipótesis de la revocatoria de los actos acusados en los términos concedidos por el fallador de primera instancia y que aquí se desestiman.

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

PRIMERO: REVÓCANSE los numerales 2º y 3º de la parte resolutive de la sentencia del 11 de diciembre de 2009 mediante la cual el Tribunal Administrativo de Cundinamarca declaró la nulidad de los actos demandados y que la actora no está obligada a pagar los conceptos que por tales actos se cobran, dentro del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho instaurado por la sociedad GRADESA S.A. contra FEDEPALMA. En su lugar se dispone:

SEGUNDO: DENIÉGANSE las súplicas de la demanda.

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

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

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS
Presidente

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ