

PRINCIPIO DE LEGALIDAD DE LOS TRIBUTOS – Alcance / IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO – Hecho generador / ACTIVIDAD DE SERVICIOS – Su enunciación en la ley 14 de 1983 no es taxativa. Inclusión analógica de servicios / CONCEJOS MUNICIPALES – Pueden incluir actividades de servicios y hacerlo de forma enunciativa. Municipio de Ciénaga

En cumplimiento del artículo 338 de la Constitución Política, la ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, entre otros elementos, los hechos gravables de los impuestos. Para el impuesto de industria y comercio, el hecho generador se halla definido a nivel nacional en el artículo 32 de la Ley 14 de 1983. Debe advertirse dos aspectos en relación con esta última norma: la primera, que la relación de actividades no es taxativa sino meramente enunciativa, como claramente lo señala la expresión resaltada; la segunda, que se admite que la inclusión analógica de nuevos ejemplos de actividades de servicios igualmente gravadas se da en forma natural por parte de las entidades territoriales que son las encargadas de la administración del tributo: los municipios, acorde con el artículo 287 de la Constitución Política en concordancia con el numeral 4 del artículo 313 y el artículo 338 ib. De modo que el Concejo Municipal de Ciénaga decide ejercer su atribución constitucional mediante un doble proceso de esbozar una definición que abarca las actividades gravadas con el tributo municipal a título de “servicios” y, además, aportar, a modo de ilustración, una serie de actividades que se consideran, en consecuencia, de servicios, pero sin excluir que, acorde con la definición, puedan caber otras no expresamente mencionadas en la lista. En coincidencia con lo señalado por la Sala en la mencionada ocasión, este proceder es viable, siempre que no se incluyan actividades expresamente excluidas por la ley ni se graven actividades que no puedan ser consideradas de servicios a la luz de la Ley 14 de 1983.

FUENTE FORMAL: CONSTITUCION POLITICA – ARTICULO 338 / LEY 14 DE 1983 – ARTICULO 32

OBJETO SOCIAL – No es per se el hecho imponible del impuesto de industria y comercio. Fenoco / IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO – Las actividades determinan el hecho imponible / CONTRATO DE CONCESION – En desarrollo del mismo se ejecutan actividades de servicio que están gravadas con el impuesto de industria y comercio

Observa la Sala que el objeto social de las empresas contribuyentes no es *per se* hecho imponible del impuesto de industria y comercio, sino que lo son sus actividades, sean estas industriales, comerciales o de servicios. De otra parte, el objeto social puede dar lugar a una potencial obligación respecto de este gravamen. En este orden de ideas, de acuerdo con el certificado de cámara de comercio, el objeto social de Fenoco es, efectivamente el cumplimiento y ejecución del contrato de concesión celebrado con Ferrovías. Sin embargo, en desarrollo de tal objetivo social, se incluye “... 4.2... llevar a cabo todas las actividades previstas en el contrato de concesión...” así como “4.4. ... ejecutar todas las actividades que se requieran de la sociedad bajo el contrato de operación”. Igualmente “4.7. Adelantar cualesquiera actividades accesorias relacionadas con la ejecución del contrato de concesión de conformidad con lo dispuesto en el mismo...”. Estas facetas del objeto social hacen de Fenoco un contribuyente potencial del impuesto de industria y comercio a título de servicios. Se deriva tanto del contrato como de las normas anteriores que la ejecución de un contrato de concesión y, en particular, de la concesión de infraestructura que se comenta, implica el desarrollo de las actividades descritas en los verbos que se han resaltado: prestación, organización o gestión, de una obra destinada al

servicio o uso público y, en particular, en el caso presente, la reconstrucción, conservación, operación y explotación de la infraestructura de transporte férreo de la red del Atlántico que culmina en el puerto Drummond ubicado en el municipio de Ciénaga. Por ende, Fenoco si desarrolla actividades de servicios en la jurisdicción del municipio de Ciénaga derivadas de la ejecución del contrato de concesión de la red férrea del Atlántico. Estas actividades consisten en la reconstrucción, conservación, operación y explotación de la infraestructura de transporte férreo para la prestación del servicio de transporte ferroviario de carga.

INMUEBLE – Definición. Aplicación del concepto del Código Civil. Inmuebles por destinación / LINEA FERREA – Es un inmueble. Aplicación de concepto de la Sala de Consulta y Servicio Civil. Bien de uso público / BIEN DE USO PUBLICO – No excluye la calidad de inmueble de un bien / COADMINISTRACION DE INMUEBLES – Es una actividad de servicio y está gravada con el impuesto de industria y comercio / FENECO – Es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio en cumplimiento del contrato operacional para transporte privado férreo

La definición de “inmueble” se encuentra en el Código Civil. No se encuentra definición de tal concepto ni en el estatuto tributario local (Acuerdo 09 de 2001 del municipio de Ciénaga), ni en el nacional (Decreto 624 de 1989), ni en las normas nacionales sobre contratación estatal (Ley 80 de 1983) o sobre transporte (Ley 105 de 1993). No obstante, se observa que dichas normas emplean la expresión en múltiples ocasiones y la norma últimamente mencionada, en particular, la utiliza, además, en relación con la actividad de ferrocarriles. Es decir, son inmuebles aquéllos bienes que por su naturaleza no se pueden transportar de un lugar a otro o los que se les adhieren. Es decir, lo son aquéllos bienes que no son inmuebles por naturaleza de acuerdo con la anterior definición, pero que lo son en virtud del uso que se les da. En el presente caso, el bien de que se trata, es decir, aquél sobre el cual versa el objeto del contrato operativo, es básicamente la línea, corredor o vía férrea para un tramo en particular, pues los demás bienes, como trenes, equipos y el carbón transportado, son suministrados por Drummond, según indica el objeto del contrato, anteriormente transcrito. El corredor férreo es considerado un inmueble (en este caso por destinación) e incluye las zonas contiguas, aledañas y anexas, tal como lo reconoció esta Corporación en concepto de la Sala de Consulta y Servicio Civil al conceptuar sobre una Consulta del Ministro de Transporte sobre las facultades de Ferrovías en materia de la infraestructura férrea. No acepta la Sala el planteamiento de la recurrente de que la calidad de bienes de uso público que cobija al corredor férreo, excluye el que se le apliquen las consecuencias jurídicas de ser también inmuebles. Se trata de dos categorías diferentes: la de bienes de uso público relacionada con la propiedad eminente del Estado y la de inmuebles, relacionada con la mencionada característica de la inmovilidad. Ambas pueden coexistir como en el caso presente, para los efectos legales que a cada categoría corresponda.

CONTRATO OPERACIONAL PARA TRANSPORTE PRIVADO FERREO – Los ingresos generados por esta actividad están gravados con el impuesto de industria y comercio. Feneco / DRUMMOND – Es agente retenedor del impuesto de industria y comercio

Si vinculamos esto al hecho de que de acuerdo con el certificado de cámara de comercio Fenoco es una sociedad con ánimo de lucro en la modalidad de Sociedad Anónima constituida precisamente para ejecutar el contrato de concesión, llegamos a la conclusión de que la actividad que desarrolla Fenoco en el municipio de Ciénaga, genera ingresos y estos son gravados con el impuesto de

industria y comercio. No interesa el hecho de que, si estos dineros fueran exigidos directamente por la entidad estatal tuvieran otra denominación, pues, para Fenoco es contraprestación (ingreso), en desarrollo de sus actividades lucrativas de servicios, de acuerdo con su objeto social, desarrolladas y culminadas, en cuanto tiene que ver con el transporte de carbón y otros bienes, en el puerto Drummond, en jurisdicción del municipio de Ciénaga. De acuerdo con lo anterior concluye la Sala que los pagos realizados por Drummond a Fenoco son ingresos para efecto del impuesto de industria y comercio en el municipio de Ciénaga. Dado que Fenoco es sujeto pasivo del impuesto en el municipio de Ciénaga por los ingresos recibidos por el contrato operacional de transporte férreo privado vigente con Drummond, se deriva la obligación de esta sociedad de practicar la retención en la fuente por los pagos hechos en cumplimiento de este contrato, según lo dispone el Acuerdo 17 de 2000 del Concejo Municipal de Ciénaga.

SANCION POR INEXACTITUD – Procede su imposición al no existir diferencia de criterios

No se considera aplicable al sub examine la diferencia de criterios prevista en el artículo 647 del Estatuto Tributario Nacional, puesto que la inexactitud consistió en la omisión total de una retención que debió ser practicada, lo que generó datos incompletos a renglón 27. “Retenciones que practicó en este período” en las cinco declaraciones bimestrales de industria y comercio cuestionadas por el municipio. Adicionalmente y en coincidencia con el fallo impugnado y con reiterada jurisprudencia de esta Sección¹, tampoco procede la eliminación de la sanción puesto que la contribuyente no sustentó ni demostró que tal error se debió a las aducidas diferencias de criterio, sino que se limitó a manifestar, simplemente, que tal situación se presentó.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 647

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejera ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

Bogotá D. C., treinta y uno (31) de mayo de dos mil doce (2012)

Radicación numero: 47001-23-31-000-2004-01228-01(18015)

Actor: DRUMMOND LIMITED

Demandado: MUNICIPIO DE CIENAGA (MAGDALENA)

FALLO

¹ Sentencias de 15 de abril de 2010, exp. 16818, C.P. William Giraldo Giraldo; 6 de octubre de 2009, exp. 16594, C.P. Héctor J. Romero Díaz; 1 de octubre de 2009, exp. 16379, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 29 de julio de 2009, proferida por el Tribunal Administrativo de Magdalena, en el proceso de nulidad y restablecimiento del derecho contra los actos mediante los cuales el Municipio de Ciénaga modificó las declaraciones del impuesto de industria y comercio presentadas por Drummond Ltda. por los bimestres II a VI de 2001.

Dicho fallo dispuso:

“PRIMERO: Deniéganse las súplicas de la demanda, por las razones expuestas en la parte considerativa de éste (sic) proveído.”

ANTECEDENTES

La sociedad actora no practicó retención en la fuente a título del impuesto de industria y comercio en el Municipio de Ciénaga a la sociedad Ferrocarriles del Norte de Colombia, Fenoco, S. A., sobre los pagos que realizados durante el año 2001, por concepto del contrato operacional para transporte entre las dos partes, en razón a que aquella le manifestó que no era sujeto pasivo de tal gravamen en ese municipio.

La Secretaría de Hacienda del municipio citado le notificó, el 2 de abril de 2003, la Liquidación Oficial de Revisión N° CG7-01-2003, por medio de la cual determinó que la retención en la fuente dejada de practicar ascendía a la suma de \$166.836.000, y le impuso sanción por inexactitud en cuantía de \$266.939.000, para un mayor valor de \$433.775.000.

El 23 de marzo de 2004, mediante Resolución N° 63-020, fue resuelto por la Secretaría de Hacienda del municipio el recurso de reconsideración interpuesto contra la liquidación oficial, que la confirmó.

LA DEMANDA

La sociedad Drummond Ltda. demandó la nulidad de los actos de determinación del impuesto de industria y comercio por los bimestres II al VI del año 2001 y, a

título de restablecimiento del derecho, pidió que se declarara la firmeza de las declaraciones privadas presentadas.

El texto de las pretensiones es como sigue²:

“A. Que se declare la nulidad total de la actuación administrativa integrada por los siguientes actos:

1. La Liquidación Oficial de Revisión CG7-2003 del 27 de marzo de 2003, proferida por la SHC, mediante la cual se modifican las declaraciones del impuesto de industria y comercio (ICA) presentadas por Drummond en el municipio de Ciénaga por los bimestres II, III, IV, V y VI de 2001, en lo que respecta a la retención en la fuente de este impuesto, y, adicionalmente, se impone sanción por inexactitud sobre la diferencia entre los mayores valores determinados por la SHC y los declarados por Drummond.

2. La Resolución 63-020 del 23 de marzo de 2004, proferida por la SHC, mediante la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto por Drummond contra la Liquidación Oficial de Revisión mencionada en el punto anterior, confirmándola en su integridad.

B. Que como consecuencia de lo anterior, se restablezca el derecho de Drummond, declarando la firmeza de sus declaraciones privadas del impuesto de industria y comercio (ICA) correspondientes a los bimestres II, III, IV, V y VI de 2001.”

Estimó violados los artículos 32, 33, 36 y 39-2 de la Ley 14 de 1983; 28, 180, 181 y 188 del Acuerdo Municipal 09 de 2001; 437-1 y 647 del Estatuto Tributario; 7 del Acuerdo Municipal 017 de 2000; 1 de la Ley 26 de 1904; 169 del Decreto Ley 444 de 1967; 18 de la Ley 9 de 1991 y 231 de la Ley 685 de 2001.

Como concepto de la violación adujo:

Violación de los artículos 32 y 36 de la Ley 14 de 1983 y 28 y 181 del Acuerdo Municipal de Ciénaga 09 de 2001.

² Folio 1 cuaderno principal

Estima la actora que la actividad realizada por Fenoco, esto es, el control de la operación ferroviaria que le permite a Drummond transitar y transportar carbón desde la mina hasta el puerto ubicado en el Municipio de Ciénaga en virtud del contrato operacional para transporte, no es una actividad gravada con el impuesto de ICA en dicho municipio, ya que no corresponde a ninguna de las actividades enunciadas en el artículo 28 del Acuerdo Municipal 09 de 2001.

Indicó que dicha actividad tampoco se puede enmarcar como análoga o similar a las señaladas en el artículo mencionado y de considerarla gravada debería estar clara y explícitamente definida como hecho generador, pues de lo contrario, se está ante la falta de definición de uno de los elementos del tributo, imposibilitando que se cause el ICA en relación con tal actividad.

Que si la norma no definió cuales actividades debían ser consideradas como análogas a las señaladas en el artículo 36 de la Ley 14 de 1983, no podía la autoridad administrativa definir, por medio de un acto administrativo de carácter particular, que una actividad determinada es análoga y menos aún, gravar dicha actividad.

Por último, manifestó que al no existir uno de los elementos esenciales de la retención en la fuente, de conformidad con el artículo 181 del acuerdo en mención, Drummond no tenía la obligación de practicar retención en la fuente sobre los recursos que le entregó a Fenoco.

Violación de los artículos 33 de la Ley 14 de 1983; 180 y 188, párrafo, del Acuerdo Municipal 09 de 2001, 437-1 del Estatuto Tributario y 7 del Acuerdo Municipal 017 de 2000, por aplicación indebida.

Adujo que los recursos que Fenoco obtiene de la demandante, en cumplimiento del contrato operacional para transporte, no constituyen ingresos para aquella, sino aportes destinados a la reconstrucción y rehabilitación de la vía férrea, lo cual se demuestra con el certificado del revisor fiscal que Fenoco aportó con la respuesta al Emplazamiento N° 0621 del 2001.

En consecuencia, no hay base gravable ni, por tanto, impuesto de industria y comercio en cabeza de Fenoco; siendo esto así, Drummond no estaba en la obligación de practicar retención en la fuente sobre tales pagos, no pudiéndose predicar incumplimiento al respecto.

Violación de los artículos 1 de la Ley 26 de 1904, en concordancia con el artículo 39 numeral 2 de la Ley 14 de 1983; 169 del Decreto Ley 444 de 1967, 18 de la Ley 9 de 1991 y 231 del nuevo Código de Minas, Ley 685 de 2001, por falta de aplicación.

Expresó la actora, en relación con las normas citadas, que los concejos municipales no pueden gravar las actividades relacionadas con el tránsito de bienes de un municipio a otro, cuando tales bienes están destinados a la exportación.

Para el caso en comento, los ingresos de Fenoco se derivan de una actividad relacionada con el tránsito del carbón desde la mina ubicada en el Departamento del Cesar hasta el puerto ubicado en el Municipio de Ciénaga, desde donde será exportado, razón por la cual dicha actividad no puede gravarse con el ICA, por prohibición expresa del artículo 169 del Decreto 444 de 1969.

Violación del artículo 647 del Estatuto Tributario.

Expresó que el presente caso no se da el supuesto de hecho previsto en la norma como sancionable, pues la actora no dejó de incluir datos en sus liquidaciones privadas y el menor impuesto o saldo a pagar no se deriva de la inclusión de maniobras fraudulentas tendientes a ocultar la verdad sobre sus declaraciones de ICA.

Por último, indicó que entre la sociedad y la Secretaría de Hacienda del municipio hay una clara diferencia de criterios sobre la interpretación de las normas aplicables.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El Municipio de Ciénaga se opuso a las pretensiones de la demanda, refiriéndose a cada uno de los argumentos expuestos en ella, con fundamento en lo siguiente:

Violación del artículo 32 y 36 de la Ley 14 de 1983, de los artículos 180 y 1 del artículo 28 del Acuerdo Municipal de Ciénaga 09 de 2001, por interpretación errónea, así como del artículo 181 por aplicación indebida.

En cuanto a la definición del servicio presentado por Fenoco S. A., indicó que de acuerdo con el artículo 12 de la Ley 105 de 1993, la red férrea nacional es un inmueble del Estado, y que, en desarrollo de su actividad de administración de inmuebles, la Empresa Colombiana de Vías Férreas, Ferrovías, celebró con la sociedad Drummond un contrato comercial que le permite el uso y utilización de la vía férrea para el transporte del carbón y, como contraprestación, recibe ingresos brutos gravables de conformidad con el literal f del artículo 4 del Decreto 1588 de 1989.

Que Ferrovías es sujeto pasivo del ICA y sus complementarios, en el municipio de Ciénaga, por darse el hecho generador, como se demuestra con las declaraciones privadas presentadas por dicha empresa en ese municipio.

Que, mediante Resolución N° 492 del 27 de julio de 1999, Ferrovías adjudicó a Fenoco el Contrato de Concesión de la Administración de la Infraestructura Ferroviaria del País la cual tenía a su cargo, junto con la explotación de la utilización del servicio de transporte ferroviario de carga, lo que la convierte en sujeto pasivo del ICA en el Municipio de Ciénaga, por dicha actividad.

En virtud del contrato de concesión mencionado anteriormente, la actividad de administración de inmuebles que realiza la empresa Fenoco, se encuentra sujeta al impuesto de industria y comercio de conformidad con lo establecido en el artículo 28 del Acuerdo Municipal 09 de 2001, que consagra la administración de inmuebles como actividad de servicio para efectos del impuesto de industria y comercio, actividad que se confirma en el contrato de concesión realizado entre ésta y Ferrovías.

Que la empresa utilizó los recursos, la infraestructura y el mercado del Municipio de Ciénaga y al ser éste la fuente de su riqueza, es necesariamente el titular del tributo, como se indica en la exposición de motivos de la Ley 14 de 1983.

Así las cosas, Fenoco realiza una actividad de servicios, tipificada por la ley y las normas municipales de Ciénaga como generadora del impuesto de industria y comercio, por lo que es claro que es sujeto pasivo del gravamen.

Violación de los artículos 33 de la Ley 14 de 1983; artículos 180 y 188, párrafo del Acuerdo Municipal 09 de 2001, 437-1 del Estatuto Tributario y 7 del Acuerdo Municipal 017 de 2000, por aplicación indebida.

Afirmó que el hecho generador que causa el ICA, lo constituye la realización de la actividad ejercida por Fenoco en los diferentes municipios donde ejecuta la administración de la infraestructura de la red ferroviaria.

Se entiende que el impuesto se causa en el municipio en donde se realiza o presta el servicio, siendo claro que serán sujetos activos del impuesto todos y cada uno de los municipios en donde se realice la actividad de servicios y, para efectos de su liquidación, la base gravable serán los ingresos que por dicha actividad perciban los responsables en cada uno de los municipios.

Sobre la base gravable del impuesto de industria y comercio, dijo que éste se liquida teniendo en cuenta la totalidad de los ingresos brutos percibidos en el año inmediatamente anterior, por la manera de liquidar el servicio, estipulada en el contrato, lo cual define la realización o causación del ingreso por parte de Fenoco y la presentación de la factura a Drummond.

Aseveró que los ingresos percibidos por Fenoco de la actora, por la contraprestación de la utilización del servicio pactado, no hacen parte de los aportes transferidos de la Nación, como gastos de mantenimiento y sostenibilidad de la infraestructura de tránsito de la red ferroviaria nacional, ya que constituyen ingresos del desarrollo de la actividad de la administración y explotación de la red ferroviaria y no son transferencias de la Nación.

Que las facturas de Fenoco, aportadas por Drummond, demuestran que los dineros pagados a Fenoco forman parte de los ingresos de ésta, recibidos como remuneración de un servicio obligado a prestar dentro del contrato recibido en cesión de Ferrovías y no es un aporte de la Nación como pretende simular el contribuyente, lo que desvirtúa que Fenoco no realiza operaciones que generen ingresos gravados.

De lo anterior concluye que Fenoco es sujeto pasivo de la obligación tributaria y, por tanto, Drummond debe actuar como agente retenedor, sobre las sumas pagadas como remuneración por la actividad descrita, como lo estableció.

Violación de los artículos 1º de la Ley 26 de 1904, en concordancia con el artículo 39 numeral 2º de la Ley 14 de 1983; 169 del Decreto Ley 444 de 1967,

18 de la Ley 9 de 1991 y 231 del nuevo Código de Minas, Ley 685 de 2001, por falta de aplicación.

Señaló que la Administración nunca ha pretendido gravar actividades relacionadas con el tránsito o transporte de bienes o mercancías y menos, aún, las actividades destinadas a la exportación.

Violación al artículo 647 del Estatuto Tributario, por aplicación indebida.

Manifestó que no haber efectuado las retenciones, constituye inexactitud en las declaraciones privadas, de conformidad con lo establecido en los artículos 337 y 287 del Acuerdo Municipal N° 09 de 2001.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal denegó las súplicas de la demanda, por las siguientes razones:

Después de realizar un recuento de la normativa nacional y territorial acerca de los antecedentes y del concepto de los elementos del impuesto de industria y comercio, transcribió los artículos del Acuerdo Municipal 017 del 7 de diciembre de 2000, por medio del cual el Municipio de Ciénaga estableció el sistema de retención de ese gravamen, relacionados con la finalidad de la misma, los agentes de retención, su responsabilidad, los sujetos libres de retención y los pagos sometidos a ella.

Seguidamente, hizo lo propio con las disposiciones del Acuerdo Municipal 09 de 2001, correspondientes al régimen del impuesto de industria y comercio.

Después de referirse al objeto social de Drummond, explica que el de Fenoco, es el cumplimiento y ejecución del contrato de concesión suscrito con Ferrovías, para la rehabilitación, reconstrucción, conservación, operación y explotación de la infraestructura de transporte férreo de la red del Atlántico, incluidos los inmuebles, para la prestación del servicio de transporte ferroviario de carga, infraestructura que está conformada por varios tramos, entre ellos, el de Ciénaga.

Que por otro lado, Ferrovías celebró un contrato operacional con Drummond Ltda., el cual está contenido en la Escritura Pública N° 4476 del 13 de septiembre de 2001, y que permite a esta última el uso y utilización de la vía férrea para el transporte del carbón sobre la misma, y como contraprestación, Ferrovías recibe ingresos brutos gravables.

Que de conformidad con el numeral 4º del artículo 12 de la Ley 105 de 1993, “por la cual se dictan disposiciones básicas sobre el transporte, se redistribuyen competencias y recursos entre la Nación y las Entidades Territoriales, se reglamenta la planeación en el sector transporte y se dictan otras disposiciones”, la red férrea nacional es un inmueble del Estado.

Así mismo, que el artículo 28 del Acuerdo Municipal de Ciénaga N° 09 de 2001 señala, dentro de las actividades de servicio para los efectos del impuesto de industria y comercio, la administración de inmuebles, calificación contenida en el artículo 36 de la Ley 14 del 6 de julio de 1983, por la cual se fortalecen los fiscos de las entidades territoriales.

Estima que de acuerdo con lo anterior, es claro que la actividad de administración de inmuebles realizada por Fenoco está tipificada, tanto en la ley como en el acuerdo del Municipio de Ciénaga, como actividad de servicio que se encuentra gravada con el impuesto de industria y comercio, constituyéndose en sujeto pasivo del mencionado gravamen y, por lo tanto, de retención en la fuente por tal concepto y que estaba obligada a practicar la sociedad actora.

En lo relacionado con la base gravable, señala que según el artículo 31 del Estatuto Tributario del municipio, Acuerdo 09 de 2001, está conformada por la totalidad de los ingresos brutos determinados en el año inmediatamente anterior, por lo que los recibidos por Fenoco como contraprestación por permitir el uso de la red ferroviaria a la Drummond hacen parte de ella.

Violación del artículo 1º de la Ley 26 de 1904, en concordancia con el artículo 39 numeral 2 de la Ley 14 de 1983, los artículos 69 del Decreto Ley 444 de 1967, 18 de la Ley 9ª de 1981 y el 231 del nuevo Código de Minas, por falta de aplicación.

Señala que este cargo no prospera porque lo que grava la Secretaría de Hacienda del municipio es la actividad prestada por Fenoco, esto es, la administración de un inmueble que para el caso es la red férrea nacional y procede a determinar la obligatoriedad que recae sobre Drummond como agente retenedor y no, como lo afirma el actor, gravar actividades relacionadas con el transporte de bienes o mercancías destinadas a la exportación.

Vulneración del artículo 647 del Estatuto Tributario.

Al respecto, el Tribunal manifestó que la Drummond, como contribuyente y agente retenedor, incumplió la obligación de hacer la retención a título de ICA a Fenoco por la prestación de los servicios de administración, operación y mantenimiento de las vías férreas del norte, ya sea directa o indirectamente, la cual constituye una actividad de servicios análoga a la administración de inmuebles definida en el artículo 28 del Acuerdo Municipal 09 de 2001, en concordancia con el artículo 36 de la Ley 14 de 1983.

Adujo que la demandante no demostró que la inexactitud en la declaración de retención del impuesto de industria y comercio, haya obedecido a errores de apreciación o diferencias de criterio relativas a la interpretación del derecho, pues simplemente se limitó a aceptar lo dicho por FENOCO en relación con que no era sujeto pasivo porque no percibía ingresos sino aportes.

RECURSO DE APELACIÓN

La demandante apeló la sentencia del Tribunal. Solicitó su revocatoria y que, en su lugar, se acceda integralmente a las pretensiones de la demanda de acuerdo con los siguientes motivos de inconformidad:

1. Error sobre el hecho generador

Indica que hay un error de motivación en la sentencia, al considerar que la actividad ejercida por Fenoco es la administración de inmuebles y que ésta se encuentra gravada con el impuesto de industria y comercio, puesto que su objeto social es el cumplimiento y ejecución del contrato de concesión suscrito con Ferrovías, de acuerdo con el certificado de cámara y comercio.

Manifiesta que si bien el ferrocarril es un bien inmueble, pertenece a la supracategoría de bien de uso público, respecto a la cual deben determinarse los efectos jurídicos y no puede asimilarse a un inmueble privado; que el contexto dentro del cual se menciona la administración de inmuebles en el artículo 36 de la Ley 14 de 1983 está referido a la intermediación comercial, lo que no se da en el caso de Fenoco.

Que, según lo expuesto, es claro que las normas municipales no consagran para el año 2001, un hecho generador que convirtiera a Fenoco en sujeto pasivo del ICA y que obligara a Drummond a practicarle retención en la fuente sobre los pagos hechos a aquella.

En cuanto a la conclusión del Tribunal acerca de que la actividad de Fenoco está gravada con el ICA, porque la administración de inmuebles se encuentra tipificada en el acuerdo municipal y la ley, resalta que el municipio expresó que esta actividad desarrollada por Fenoco es “una actividad análoga a la de administración de inmuebles” y que por tanto la actividad análoga de administración de bienes de uso público tendría que ser determinada por el Concejo Municipal y no por la Secretaría de Hacienda expresamente como gravable.

Que la actividad de Fenoco implica la realización del servicio de transporte terrestre y no existe una norma que grave tal actividad con el impuesto de industria y comercio.

Considera que el *a quo* incurrió en un error de motivación al aseverar que Fenoco recibe ingresos como contraprestación por permitir el uso de la red ferroviaria a Drummond, sin aceptar que se trate de aportes transferidos de la Nación, como lo hace constar el revisor fiscal en su certificación.

Por último, indicó que no siendo Fenoco sujeto pasivo del ICA, por no desarrollar actividades gravadas, tampoco existe impuesto a cargo, y tampoco debía Drummond practicar retención en la fuente sobre los pagos que le hace.

Reitera que Drummond presentó sus declaraciones de ICA por los bimestres II a VI de 2001. Que cumplió a cabalidad las normas vigentes para tal impuesto, sin incurrir en un hecho sancionable y que lo que se presenta es una diferencia de criterios entre la sociedad y la Secretaría de Hacienda del municipio de Ciénaga,

en cuanto al derecho aplicable, referido a la sujeción pasiva de Fenoco, frente al gravamen.

2. Error sobre los ingresos

Señala que yerra el Tribunal al considerar que los montos que percibe Fenoco son ingresos, puesto que consta en los documentos aportados en la demanda, entre ellos, el certificado del revisor fiscal, que se trata de aportes transferidos de la Nación no susceptibles del gravamen.

3. Error sobre la retención en la fuente

Afirma la apelante que dado que Fenoco no es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio en el municipio de Ciénaga, no existía obligación alguna para Drummond de practicar la retención en la fuente.

4. Error sobre la sanción por inexactitud

Aduce que la sanción es improcedente puesto que se trata de una evidente diferencia de criterios entre las partes. Añade que la sociedad cumplió a cabalidad con sus obligaciones tributarias con el municipio por los bimestres II a VI de 2001.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reitera los argumentos expuestos en la demanda y en el recurso de apelación.

La **demandada** y el representante del **Ministerio Público** guardaron silencio en esta etapa procesal.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Debe determinar la Sala si se ajustaron a derecho los actos administrativos por los cuales el municipio de Ciénaga modificó a la actora la declaración de industria y comercio por los Bimestres II a VI de 2001 e impuso la sanción por inexactitud.

Para tal propósito la Sala debe precisar si la actividad llevada a cabo por Ferrocarriles del Norte de Colombia S. A. – Fenoco está gravada con el impuesto de industria y comercio en el Municipio de Ciénaga, por tratarse de la realización o prestación de un servicio dentro de dicha jurisdicción territorial o, en caso contrario, una actividad no gravada tomando en consideración la naturaleza de la operación que realiza la empresa o el tipo de bienes sobre los cuales la lleva a cabo.

1. El hecho generador del impuesto de industria y comercio

Para efectos de determinar si Fenoco realiza o no actividades gravadas con el impuesto de industria y comercio dentro de la circunscripción del municipio de Ciénaga, debe la Sala en primer lugar, establecer cuál es la definición legal, reglamentaria y en las normas locales del hecho generador. Posteriormente, ha de precisarse el objeto social de Fenoco y las características, en particular, de la actividad que se discute. Finalmente, de la confrontación de los dos aspectos mencionados se derivará la procedencia o no del gravamen y, por tanto, lo acertado o no de la no práctica de retención en la fuente por parte de la sucursal colombiana de la sociedad Drummond Ltd. por los pagos hechos por la actividad mencionada.

En cumplimiento del artículo 338 de la Constitución Política³, la ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, entre otros elementos, los hechos gravables de los impuestos.

Para el impuesto de industria y comercio, el hecho generador se halla definido a nivel nacional en el artículo 32 de la Ley 14 de 1983 el cual señala:

“El Impuesto de Industria y Comercio recaerá, en cuanto a materia imponible, sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicio que ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales, directa o indirectamente, por personas

³ “**Artículo 338.** En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos.”

naturales, jurídicas o por sociedades de hecho, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimientos de comercio o sin ellos.“

El artículo 36 ib. desglosa lo que se entiende por actividades de servicios:

“Son actividades de servicios las dedicadas a satisfacer necesidades de la comunidad mediante la realización de **una o varias de las siguientes o análogas actividades**: expendio de bebidas y comidas; servicio de restaurante, cafés, hoteles, casas de huéspedes, moteles, amoblados, transporte y aparcaderos, formas de intermediación comercial, tales como el corretaje, la comisión, los mandatos y la compra - venta y administración de inmuebles; servicios de publicidad, interventoría, construcción y urbanización, radio y televisión, clubes sociales, sitios de recreación, salones de belleza, peluquerías, portería, servicios funerarios, talleres de reparaciones eléctricas, mecánica, automoviliarias y afines, lavado, limpieza y teñido, salas de cine y arrendamiento de películas y de todo tipo de reproducciones que contengan audio y vídeo, negocios de montepíos y los servicios de consultoría profesional prestados a través de sociedades regulares o de hecho.” (negritas fuera del texto)

Debe advertirse dos aspectos en relación con esta última norma: la primera, que la relación de actividades no es taxativa sino meramente enunciativa, como claramente lo señala la expresión resaltada; la segunda, que se admite que la inclusión analógica de nuevos ejemplos de actividades de servicios igualmente gravadas se da en forma natural por parte de las entidades territoriales que son las encargadas de la administración del tributo: los municipios, acorde con el artículo 287 de la Constitución Política en concordancia con el numeral 4 del artículo 313 y el artículo 338 ib.⁴

“**Artículo 287.** Las entidades territoriales gozan de autonomía para la gestión de sus intereses, y dentro de los límites de la Constitución y la ley. En tal virtud tendrán los siguientes derechos:

⁴ “**Artículo 313.** Corresponde a los concejos:

(...)

4º) Votar de conformidad con la Constitución y la ley los tributos y los gastos locales”

“**Artículo 338.** En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos.”

(...)

3º) Administrar los recursos y establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones...”

Sobre los dos aspectos se pronunció la Corte Constitucional en forma expresa en la providencia en que decidió sobre la demanda de inconstitucionalidad de la citada expresión “... o análogas...” del artículo 36 de la Ley 14 de 1983.

Dijo la Corte:

“El actor afirma que la expresión "o análogas" contenida en el artículo 36 de la Ley 14 de 1983 (subrogado por el artículo 199 del Decreto 1333 de 1986) viola el artículo 338 del Estatuto Superior, en cuanto permite que la determinación de las actividades de servicios sobre las cuales debe recaer el impuesto de industria y comercio la efectúen las autoridades administrativas, puesto que el legislador no las determinó en forma clara y precisa.

El cargo carece de fundamento por las razones que a continuación se señalan:

(...)

Adviértase cómo **el legislador al referirse a las actividades de servicios que deben pagar el impuesto de industria y comercio, hace una enunciación no taxativa de éstas.** En consecuencia, **la calificación de las actividades "análogas"** a las enumeradas en la disposición materia de demanda, que también pueden catalogarse de servicios y, por tanto, obligadas a pagar dicho gravamen, **corresponde hacerla a los Concejos Municipales**, como ente facultado constitucionalmente para crear impuestos de acuerdo con lo establecido por la ley. (arts. 1, 287-3, 313-4 y 338 C.N.).

Ahora bien: si las autoridades administrativas al aplicar la norma incurren en arbitrariedades, sus actos son susceptibles de ser demandados ante la jurisdicción contencioso administrativa previa la interposición de los recursos de la vía gubernativa; pero para evitar sus excesos no puede exigirse al legislador que prevea taxativamente todas las actividades que cumplen el supuesto normativo, ni que limite la imposición del tributo sólo a las enunciadas expresamente, cuando la misma ley está señalando que se aplica a "todas" las actividades de servicios que se ejerzan o realicen dentro de las respectivas

jurisdicciones municipales; por tanto, los vicios en que pueda incurrir el ejecutor de la norma no son causal de inconstitucionalidad.

En este orden de ideas la expresión "o análogas", contenida en el artículo 36 de la Ley 14 de 1983, no viola el principio de legalidad tributaria. El recurso a la analogía previsto en la norma demandada se refiere únicamente a la determinación de otras actividades de servicios que siendo semejantes o similares a las enunciadas expresamente, deben ser objeto del impuesto de industria y comercio. **Exigir al legislador que enumere todas las actividades de servicios destinadas a satisfacer las necesidades de la comunidad, para efectos de la imposición de dicho gravamen, sería ilógico e irrazonable.**

La utilización por parte del legislador de términos como "similares" o "análogas" en las normas tributarias, no implica necesariamente la indeterminación de los elementos del impuesto, ni conduce de manera inevitable a su inconstitucionalidad. Los hechos gravables, los sujetos activos y pasivos, la base gravable y las tarifas de los impuestos pueden no estar determinados en la respectiva disposición, pero ser perfectamente determinables a partir de una referencia, pauta o directriz contenida en la norma creadora del tributo." (negritas fuera del texto)

En desarrollo de esta facultad, el Concejo Municipal de Ciénaga expidió el Acuerdo 09 del 21 de marzo de 2001 en cuyo artículo 28 hace, a su vez, una enunciación **no taxativa** de las actividades de servicio. Es relevante destacar la redacción utilizada por la corporación municipal para denotar el carácter enunciativo del listado de actividades:

Comienza estableciendo una definición que sirve de marco general para incluir dentro de ellas a todas las actividades que se consideran de servicios:

"Para los efectos del Impuesto de Industria y Comercio, además de las establecidas en el acuerdo 021 de 1993 y en el acuerdo 017 de 2000, entiéndese por actividades de servicio la venta de productos intangibles o tangibles que no estén contemplados dentro de las actividades comerciales e industriales."

Posteriormente, inicia la enumeración de actividades que se consideran como tales, pero aclarando el carácter enunciativo de la lista:

“Dentro de las actividades de servicios se encuentran las siguientes **o análogas** actividades:

El hecho generador del Impuesto de Industria y Comercio en la actividad de servicios, lo constituye el desarrollo de cualquiera de las actividades a que se refiere el párrafo anterior, **o de aquellas que sean análogas o similares.**” (negrillas fuera del texto)

La Sala ha reconocido la validez de este proceder: proveer una definición, con o sin un listado enunciativo⁵:

“... las actividades de servicios análogas o similares a las relacionadas en el artículo 36 de la Ley 14 de 1983 para que generen el impuesto de industria y comercio deben ser precisadas por el Concejo Municipal, pero dentro del límite creado por la ley.

Así las cosas, de la confrontación de las normas antes transcritas se advierte que si los Concejos Municipales pueden definir las actividades de servicio similares a las enunciadas en la disposición superior, en el caso el ente demandado al señalar únicamente y de manera general **la definición de actividad de servicio** sin precisar como lo hace el artículo 36 de la Ley 14 de 1983 los actos que quedan comprendidos en tal concepto, no puede afirmarse que vulnere la norma legal ni que constituya un desbordamiento de su potestad tributaria.” (negrillas fuera del texto)

De modo que el Concejo Municipal de Ciénaga decide ejercer su atribución constitucional mediante un doble proceso de esbozar una definición que abarca las actividades gravadas con el tributo municipal a título de “servicios” y, además, aportar, a modo de ilustración, una serie de actividades que se consideran, en consecuencia, de servicios, pero sin excluir que, acorde con la definición, puedan haber otras no expresamente mencionadas en la lista.

En coincidencia con lo señalado por la Sala en la mencionada ocasión, este proceder es viable, siempre que no se incluyan actividades expresamente excluidas por la ley ni se graven actividades que no puedan ser consideradas de servicios a la luz de la Ley 14 de 1983.

⁵ Sentencia de 23 de julio de 2009, exp. 16684, Sección Cuarta, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia . En idéntico sentido sentencia de 18 de marzo de 2010, exp. 17438, Sección Cuarta, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia

Siendo válido el anterior procedimiento, debe, en consecuencia, determinarse si, en el caso concreto, procede la asimilación que hizo el municipio de la actividad desarrollada por Fenoco a la “administración de inmuebles”.

Empieza la Sala por definir las dos posiciones contrapuestas presentadas por las partes:

De una parte, el municipio demandado encuentra que la actividad gravada está descrita genéricamente tanto en la Ley 14 de 1983 como en el Acuerdo 09 de 2001 así:

Ley 14 de 1983: “Son actividades de servicios las dedicadas a satisfacer necesidades de la comunidad mediante la realización de una o varias de las siguientes o análogas actividades...”

Acuerdo 09 de 2001: “... entiéndese por actividades de servicio la venta de productos intangibles o tangibles que no estén contemplados dentro de las actividades comerciales e industriales.”

En esta última norma se ubicaría dentro de la venta de productos intangibles, en los cuales se entienden incluidos los servicios.

De otra parte, la sociedad demandante aduce que no es procedente ubicar la actividad de Fenoco dentro de los servicios gravados dado que su objeto social es la ejecución del contrato de concesión suscrito con Ferrovías. Excluye que se trate de administración de inmuebles debido a que la vía férrea es un bien de uso público.

Observa la Sala que el objeto social de las empresas contribuyentes no es *per se* hecho imponible del impuesto de industria y comercio, sino que lo son sus actividades, sean estas industriales, comerciales o de servicios. De otra parte, el objeto social puede dar lugar a una potencial obligación respecto de este gravamen. En este orden de ideas, de acuerdo con el certificado de cámara de comercio⁶, el objeto social de Fenoco es, efectivamente el cumplimiento y ejecución del contrato de concesión celebrado con Ferrovías. Sin embargo, en

⁶ Folio 405

desarrollo de tal objetivo social, se incluye "... 4.2... llevar a cabo todas las actividades previstas en el contrato de concesión..." así como "4.4. ... ejecutar todas las actividades que se requieran de la sociedad bajo el contrato de operación". Igualmente "4.7. Adelantar cualesquiera actividades accesorias relacionadas con la ejecución del contrato de concesión de conformidad con lo dispuesto en el mismo...".

Estas facetas del objeto social hacen de Fenoco un contribuyente potencial del impuesto de industria y comercio a título de servicios.

Habiéndose definido este aspecto, se debe estudiar la actividad que en concreto desarrolla Fenoco en el municipio de Ciénaga; esta se encuentra claramente definida en la cláusula primera del contrato de concesión⁷:

"CLAUSULA 1. OBJETO DEL CONTRATO DE CONCESIÓN. El presente contrato de concesión, tiene por objeto otorgar en CONCESIÓN, para su rehabilitación – **reconstrucción, conservación, operación y explotación**, la infraestructura de transporte férreo de la red del Atlántico, para la prestación del servicio de transporte ferroviario de carga, ... La presente concesión de infraestructura conlleva también la concesión de las obras de conservación respecto de los tramos mencionados, en los términos previstos en el artículo 30 de la Ley 105 de 1993"

A su turno el artículo 30 de la Ley 105 de 1993 "por la cual se dictan disposiciones básicas sobre el transporte..." entre otros asuntos, señala:

"Del contrato de concesión. La Nación, los Departamentos, los Distritos y los Municipios, en sus respectivos perímetros, podrán en forma individual o combinada o a través de sus entidades descentralizadas del sector de transporte, otorgar concesiones a particulares para la **construcción, rehabilitación y conservación** de proyectos de infraestructura vial.

Para la recuperación de la inversión, la Nación, los Departamentos, los Distritos y los Municipios podrán establecer peajes y/o valorización. El procedimiento para causar y distribuir la valorización, y la fijación de peajes se regula por las normas sobre la materia. La fórmula para la recuperación de la inversión quedará establecida en el contrato y será de obligatorio cumplimiento para las partes." (negritas fuera del texto)

⁷ Folio 134

De acuerdo con el artículo 32 de la Ley 80 de 1993 el contrato de concesión es:

“ **4o. Contrato de concesión.** Son contratos de concesión los que celebran las entidades estatales con el objeto de otorgar a una persona llamada concesionario la **prestación, operación, explotación, organización o gestión**, total o parcial, de un servicio público, o la construcción, **explotación o conservación** total o parcial, de una obra o bien destinados al servicio o uso público, **así como todas aquellas actividades necesarias para la adecuada prestación o funcionamiento de la obra o servicio** por cuenta y riesgo del concesionario y bajo la vigilancia y control de la entidad concedente, a cambio de una remuneración que puede consistir en derechos, tarifas, tasas, valorización, o en la participación que se le otorgue en la explotación del bien, o en una suma periódica, única o porcentual y, en general, en cualquier otra modalidad de contraprestación que las partes acuerden.” (negritas fuera del texto)

Se deriva tanto del contrato como de las normas anteriores que la ejecución de un contrato de concesión y, en particular, de la concesión de infraestructura que se comenta, implica el desarrollo de las actividades descritas en los verbos que se han resaltado: **prestación, organización o gestión**, de una obra destinada al servicio o uso público y, en particular, en el caso presente, la **reconstrucción, conservación, operación y explotación** de la infraestructura de transporte férreo de la red del Atlántico que culmina en el puerto Drummond ubicado en el municipio de Ciénaga.

Por ende, Fenoco si desarrolla actividades de servicios en la jurisdicción del municipio de Ciénaga derivadas de la ejecución del contrato de concesión de la red férrea del Atlántico. Estas actividades consisten en la reconstrucción, conservación, operación y explotación de la infraestructura de transporte férreo para la prestación del servicio de transporte ferroviario de carga.

En virtud de tales actividades y básicamente en calidad de operador, ejecutó como cesionario, el “contrato operacional para transporte privado férreo” con Drummond, el cual se entiende cedido a Fenoco por virtud de la cláusula 3.2 del contrato de concesión⁸.

⁸ Dice la mencionada cláusula:

“La remuneración del CONCESIONARIO por la concesión, será: (...) 3.2. La cesión a EL CONCESIONARIO por parte de FERROVÍAS de los ingresos derivados de la explotación, por uso o por

El objeto de este contrato es permitir a Drummond el tránsito y transporte sobre la porción predeterminada de la línea férrea de trenes cargados con carbón, equipos, personal y otros bienes, según se definió en la cláusula primera⁹:

“El objeto de este contrato es establecer los derechos, obligaciones y condiciones mediante las cuales DLTD¹⁰ transitará y transportará sobre la Línea Principal con el Nivel de Servicio Garantizado por FERROVÍAS, definido en este contrato, con trenes y personal suministrados, administrados y dirigidos por DLTD bajo los Reglamentos de FERROVÍAS, en la forma establecida en este contrato, carbón y otros bienes, equipos y personal desde diversos lugares adyacentes a la Línea Principal, que estén previamente acordados y de acuerdo con el Plan de Trenes.”

Las responsabilidades de Fenoco, dentro de tal contrato operativo se hallan definidas en la cláusula 14 del contrato de concesión¹¹:

“Como consecuencia de la concesión de infraestructura que se otorga a EL CONCESIONARIO por medio del presente contrato, éste adquiere las siguientes obligaciones:

14.1. La obligación de rehabilitar – reconstruir y conservar la infraestructura entregada en concesión, en condiciones de seguridad para la circulación, durante el término del presente contrato.

14.2. La obligación de operar y administrar la infraestructura entregada en concesión, en las condiciones que se establecen en el presente contrato...”

Para determinar si es apropiada la asimilación entre estas actividades (segundo extremo de la comparación) y el concepto invocado por la administración municipal de “administración de inmuebles” (primer extremo de la comparación), hemos de acudir, conforme al artículo 28 del Código Civil¹², a las definiciones legales sobre el particular si las hay; si no, a su sentido natural y obvio.

cualquier otro contrato que FERROVÍAS haya celebrado o llegare a celebrar, sobre el tramo comprendido entre la población de Chiriguaná – Departamento del Cesar- y Puerto Drummond...

Sin perjuicio de lo anterior, el CONCESIONARIO reconocerá a FERROVÍAS una suma equivalente al diez por ciento (10%) de los recursos derivados del contrato celebrado con la firma DRUMMOND LTD. Para el uso operacional de dicho tramo...”, folio 134

⁹ Cláusula Primera de la segunda modificación al contrato operacional para transporte privado férreo tramo: La Loma – Santa Marta, folio 58

¹⁰ Drummond Limited

¹¹ Folio 131

¹² “**Artículo 28. Significado de las palabras.** 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.”

La definición de “inmueble” se encuentra en el Código Civil. No se encuentra definición de tal concepto ni en el estatuto tributario local (Acuerdo 09 de 2001 del municipio de Ciénaga), ni en el nacional (Decreto 624 de 1989), ni en las normas nacionales sobre contratación estatal (Ley 80 de 1983) o sobre transporte (Ley 105 de 1993). No obstante, se observa que dichas normas emplean la expresión en múltiples ocasiones y la norma últimamente mencionada, en particular, la utiliza, además, en relación con la actividad de ferrocarriles¹³.

El Código Civil contiene tal definición en su artículo 656:

“ARTICULO 656. INMUEBLES. Inmuebles o fincas o bienes raíces son las cosas que no pueden transportarse de un lugar a otro; como las tierras y minas, y las que adhieren permanentemente a ellas, como los edificios, los árboles. Las casas y veredas se llaman predios o fundos.”

Es decir, son inmuebles aquéllos bienes que por su naturaleza no se pueden transportar de un lugar a otro o los que se les adhieren.

Por su parte, el artículo 658 ib. se refiere a los inmuebles por destinación:

“ARTICULO 658. INMUEBLES POR DESTINACIÓN. Se reputan inmuebles, aunque por su naturaleza no lo sean, las cosas que están permanentemente destinadas al uso, cultivo y beneficio de un inmueble, sin embargo de que puedan separarse sin detrimento. Tales son, por ejemplo:

Las losas de un pavimento.

Los tubos de las cañerías.

Los utensilios de labranza o minería, y los animales actualmente destinados al cultivo o beneficio de una finca, con tal que hayan sido puestos en ella por el dueño de la finca.

Los abonos existentes en ella y destinados por el dueño de la finca a mejorarla.

Las prensas, calderas, cubas, alambiques, toneles y máquinas que forman parte de un establecimiento industrial adherente al suelo y pertenecen al dueño de éste.

Los animales que se guardan en conejeras, pajareras, estanques, colmenas y cualesquiera otros vivares, con tal que estos adhieran al suelo, o sean parte del suelo mismo o de un edificio.”

¹³ Artículo 63, el cual distingue entre inmuebles destinados a la “explotación férrea” y los demás

Es decir, lo son aquéllos bienes que no son inmuebles por naturaleza de acuerdo con la anterior definición, pero que lo son en virtud del uso que se les da.

En el presente caso, el bien de que se trata, es decir, aquél sobre el cual versa el objeto del contrato operativo, es básicamente la línea, corredor o vía férrea para un tramo en particular, pues los demás bienes, como trenes, equipos y el carbón transportado, son suministrados por Drummond, según indica el objeto del contrato, anteriormente transcrito¹⁴.

El corredor férreo es considerado un inmueble (en este caso por destinación) e incluye las zonas contiguas, aledañas y anexas, tal como lo reconoció esta Corporación en concepto de la Sala de Consulta y Servicio Civil¹⁵ al conceptuar sobre una Consulta del Ministro de Transporte sobre las facultades de Ferrovías en materia de la infraestructura férrea:

“... En particular, sobre la naturaleza del corredor férreo, la Sala observa que las leyes y demás normas que en materia ferroviaria se han expedido hasta la fecha, sistemáticamente, al regular la materia, involucran las zonas contiguas, aledañas o anexas como parte del mismo, en tanto su existencia obedece a estándares técnicos de diseño de la vía, con miras, siempre, a garantizar la seguridad de este medio de transporte. Nótese como, en virtud del decreto por el cual se creó la Empresa Colombiana de Vías Férreas¹⁶ –Ferrovías- se le asignaron como parte de su patrimonio, **los bienes inmuebles que hacen parte del corredor férreo** incluyendo sus anexidades. De esta manera y siguiendo el principio general según el cual, lo accesorio sigue la suerte de lo principal, las denominadas zonas anexas, contiguas o aledañas, en tanto sean necesarias para garantizar la seguridad, la estabilidad y por ende la correcta operación del corredor férreo, ostentan la misma naturaleza jurídica de éste...”

No acepta la Sala el planteamiento de la recurrente de que la calidad de bienes de uso público que cobija al corredor férreo, excluye el que se le apliquen las consecuencias jurídicas de ser también inmuebles. Se trata de dos categorías diferentes: la de bienes de uso público relacionada con la propiedad eminente del Estado y la de inmuebles, relacionada con la mencionada característica de la

¹⁴ Supra, página 23

¹⁵ Concepto 1484 de 20 de marzo de 2003, C.P. Susana Montes de Echeverri

¹⁶ Decreto 1588 de 1989 en cuyo artículo 10 señala los bienes que constituyen el patrimonio de Ferrovías, incluido el corredor férreo

inmovilidad. Ambas pueden coexistir como en el caso presente, para los efectos legales que a cada categoría corresponda.

Ahora, el verbo administrar consiste, de acuerdo con el diccionario de la Real Academia de la Lengua, en: “...**3. Ordenar, disponer, organizar, en especial la hacienda o los bienes.**”

Una de las actividades que Fenoco desarrolla en virtud del contrato de concesión es la operación y explotación de este bien inmueble, una de cuyas manifestaciones expresas es precisamente el contrato operacional para transporte privado férreo.

Para la ejecución de este contrato, debe Fenoco **organizar** su uso, acorde con los fines para los cuales fue construido y por los cuales lo está rehabilitando y manteniendo (cláusula 14.2 del contrato de concesión), **disponer** los horarios según el Plan de Trenes y las condiciones de utilización (cláusulas 14.3 ib. y primera del contrato operacional), y en general **ordenar** todo lo relacionado con su rehabilitación, reconstrucción, conservación, operación y explotación (cláusulas 1, 2 y 14 ib.).

Se observa, en consecuencia, que el denominar, para efectos del impuesto de industria y comercio, a la actividad de Fenoco “administración de inmuebles” es no sólo apropiada sino que describe con precisión lo que materialmente hace en ejecución de la concesión y por lo cual obtiene sus ingresos.

No prospera el cargo.

2. La sumas percibidas por Fenoco en virtud del contrato operacional para transporte privado férreo

Respecto de los ingresos, aduce la recurrente que se trata de “aportes” transferidos por la Nación y que, por ende, están excluidos del gravamen.

El estudio del contrato permite determinar que lo que Fenoco percibe por estas actividades es denominado contractualmente de diferentes formas¹⁷: contraprestación, remuneración, recursos, ingresos.

La única vez que el contrato utiliza la expresión “aportes”, a lo cual se refiere la demandante para indicar su exclusión del impuesto, es para efectos de la financiación de la ejecución del plan¹⁸, pero estos “aportes” no son las sumas a las que se refiere la controversia, sino las que Drummond paga a Fenoco por razón de la utilización de la infraestructura concesionada y en desarrollo del contrato operacional de transporte privado vigente entre estas partes.

El contrato operacional citado (a título de “Remuneración de la concesión”), señala la forma en que tales ingresos serán determinados, cobrados y pagados a Fenoco, consistente básicamente en una tarifa aplicada a cada tonelada transportada por la línea férrea¹⁹.

Si vinculamos esto al hecho de que de acuerdo con el certificado de cámara de comercio²⁰, Fenoco es una sociedad con ánimo de lucro en la modalidad de Sociedad Anónima constituida precisamente para ejecutar el contrato de concesión, llegamos a la conclusión de que la actividad que desarrolla Fenoco en el municipio de Ciénaga, genera ingresos y estos son gravados con el impuesto de industria y comercio.

No interesa el hecho de que, si estos dineros fueran exigidos directamente por la entidad estatal tuvieran otra denominación, pues, para Fenoco es contraprestación (ingreso), en desarrollo de sus actividades lucrativas de servicios, de acuerdo con su objeto social, desarrolladas y culminadas, en cuanto tiene que ver con el transporte de carbón y otros bienes, en el puerto Drummond, en jurisdicción del municipio de Ciénaga.

Por último, la certificación de la revisora fiscal, aducida por la recurrente para demostrar que las sumas percibidas por Fenoco no son ingresos, se limita a manifestar que “Fenoco no registró ingresos **por transporte de carbón**”²¹, no que

¹⁷ Cláusulas 2, 3, 13, folios 130 y 134

¹⁸ Cláusula 27. Fuentes de financiación del proyecto, folio 132

¹⁹ De acuerdo con la sección 2.3 del Anexo E según la modificación introducida por la cláusula quinta de la modificación segunda, folio 59

²⁰ Folio 405

²¹ Folio 27

no haya recibido ingreso alguno ni que lo que recibió de Drummond no era ingreso en absoluto.

De acuerdo con lo anterior concluye la Sala que los pagos realizados por Drummond a Fenoco son ingresos para efecto del impuesto de industria y comercio en el municipio de Ciénaga.

No prospera el cargo.

3. La obligación de Drummond de practicar la retención en la fuente

Dado que Fenoco es sujeto pasivo del impuesto en el municipio de Ciénaga por los ingresos recibidos por el contrato operacional de transporte férreo privado vigente con Drummond, se deriva la obligación de esta sociedad de practicar la retención en la fuente por los pagos hechos en cumplimiento de este contrato, según lo dispone el Acuerdo 17 de 2000 del Concejo Municipal de Ciénaga²².

No prospera el cargo.

4. La sanción por inexactitud

No se considera aplicable al sub examine la diferencia de criterios prevista en el artículo 647 del Estatuto Tributario Nacional, puesto que la inexactitud consistió en la omisión total de una retención que debió ser practicada, lo que generó datos incompletos a renglón 27. "Retenciones que practicó en este período" en las cinco declaraciones bimestrales de industria y comercio cuestionadas por el municipio.

Adicionalmente y en coincidencia con el fallo impugnado y con reiterada jurisprudencia de esta Sección²³, tampoco procede la eliminación de la sanción puesto que la contribuyente no sustentó ni demostró que tal error se debió a las aducidas diferencias de criterio, sino que se limitó a manifestar, simplemente, que tal situación se presentó.

No prospera el cargo.

²² Artículo 2, folio 190

²³ Sentencias de 15 de abril de 2010, exp. 16818, C.P. William Giraldo Giraldo; 6 de octubre de 2009, exp. 16594, C.P. Héctor J. Romero Díaz; 1 de octubre de 2009, exp. 16379, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

En conclusión, considera la Sala que Fenoco si era sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio en el municipio de Ciénaga por los ingresos percibidos de Drummond en cumplimiento del contrato operacional para transporte privado férreo por los períodos bimestrales II, III, IV, V y VI de 2001 y, por ende, estaba la demandante obligada a practicar la retención en la fuente por tales pagos, lo que determina que fue ajustada a derecho la liquidación oficial y, en consecuencia, se comparte la decisión del *a quo* de denegar la súplicas de la demanda, la que, en consecuencia, se confirmará.

En mérito de lo expuesto, la Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley,

FALLA

1. CONFÍRMASE la sentencia del 29 de julio de 2009, mediante la cual el Tribunal Administrativo del Magdalena denegó las súplicas de la demanda dentro del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho instaurado por la sucursal en Colombia de la sociedad DRUMMOND LIMITED contra el MUNICIPIO DE CIÉNAGA.

2. RECONÓCESE personería al Doctor Pedro Enrique Sarmiento Pérez en los términos y para los efectos de la sustitución de poder conferida²⁴.

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

²⁴ Folio 451

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ