

**TRANSPORTE DE PETROLEO POR OLEODUCTO - La prohibición de gravarlo con impuestos territoriales se extiende a que indirectamente se prevean gravámenes o se subsuman en otras actividades operaciones indispensables para realizar dicho transporte**

En todo caso, la Sala precisa que la prohibición de establecer cualquier tipo de impuesto territorial al transporte de petróleo por oleoductos no solo es para disponer *directamente* como hecho generador dicha actividad, sino que se hace extensiva a que *indirectamente* se prevean gravámenes o se subsuman en otras actividades operaciones indispensables para poder realizar el transporte del petróleo.

**FUENTE FORMAL:** DECRETO 1056 DE 1953 - ARTICULO 16

**NOTA DE RELATORIA:** La síntesis del caso es la siguiente: Oleoducto Central S.A. - OCENSA demandó los actos administrativos por los que la Secretaría de Hacienda y Tesorería de Monterrey (Casanare) modificó las declaraciones del impuesto de industria y comercio del año gravable 2006 que presentó, con el argumento de que aplicó indebidamente a sus ingresos la exención prevista en el Código de Petróleos para el transporte de petróleo por oleoducto. La Sala confirmó la sentencia del Tribunal Administrativo de Casanare que anuló los actos acusados al considerar que carecían de fundamento legal, en cuanto gravaban con ICA el servicio de transporte de petróleo por oleoducto, pese a que dicha actividad está exenta de todos los impuestos territoriales, en virtud del artículo 16 del Decreto 1056 de 1953, que lo prohibió.

**TRANSPORTE DE PETROLEO POR OLEODUCTO - Está vigente la exención de gravarlo con toda clase de impuestos municipales y departamentales prevista en el artículo 16 del Decreto 1056 de 1953 / IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO - No grava el transporte de petróleo**

[...] la Sala ha concluido que el transporte de petróleo por oleoductos no puede ser objeto de gravamen, pues el mandato contenido en el artículo 16 del Código de Petróleos que declara exenta tal actividad de todos los impuestos municipales, incluyendo el impuesto de industria y comercio, está vigente, dado que no fue derogada ni expresa ni tácitamente y, por el contrario, ha sido reafirmada a través del artículo 27 de la Ley 141 de 1994. Adicionalmente, la Sala reitera que «*si bien el artículo 38 de la Ley 14 de 1983, subrogado por el artículo 258 del Decreto 1333 de 1986, determinó que en ningún caso las exenciones otorgadas sobre impuestos municipales, podían exceder el término de 10 años, la exención establecida en el artículo 16 del Decreto 1056 de 1953 no se encuentra sujeta a dicho plazo, por cuanto este límite fue previsto para aquellas exenciones creadas por los municipios y el Distrito Capital de Bogotá y, no a las establecidas por la Ley como ocurrió en el presente caso.*

**FUENTE FORMAL:** DECRETO 1056 DE 1953 - ARTICULO 16

**NOTA DE RELATORIA:** Sobre la prohibición de gravar el transporte de petróleo por oleoducto con impuestos territoriales se mencionan sentencias del Consejo de Estado, Sección Cuarta de 4 de junio de 2009, Rad. 16084, M.P. William Giraldo Giraldo; 11 de noviembre de 2009, Exp. 17330, M.P. William Giraldo Giraldo, 3 de diciembre de 2009, Exp. 17351, M.P. William Giraldo Giraldo; 4 de noviembre de 2010, Exp. 17533, M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; 7 de abril de 2011, Exp. 17740, M.P. William Giraldo Giraldo; 27 de octubre de 2011, Exp. 17856,

M.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; 27 de octubre de 2011, Exp. 18507, M.P. William Giraldo Giraldo.

**TRANSPORTE DE PETROLEO POR OLEODUCTO - No está sujeto al impuesto de industria y comercio. Hecho económico gravado con un impuesto nacional**

En cuanto al argumento del recurrente sobre la coexistencia entre el impuesto de industria y comercio y el impuesto al transporte de petróleos, la Sala ha dilucidado este aspecto en los siguientes términos: *Del anterior recuento normativo y de la jurisprudencia constitucional sobre el tema, a juicio de la Sala se deduce que el transporte por oleoducto no puede ser gravado con impuesto de industria y comercio por la actividad de servicios, pues además de estar vigente la prohibición prevista en el artículo 16 del Decreto 1056 de 1956, se trata de una etapa dentro de la cadena de la industria del petróleo, cuya propiedad es de la Nación, y como lo señaló la Corte en sentencia C-537 de 1998, es uno de los recursos naturales de más impacto económico y político del País, razón por la cual su regulación y distribución de los recursos debe hacerlo directamente la Ley. Además, la dirección general de la economía está a cargo del Estado (artículo 334 de la Constitución Política). Desde 1953, cuando se compilaron las normas existentes en materia de petróleos, entre ellas la Ley 37 de 1931, existía tanto la prohibición de gravar con impuestos territoriales el transporte de petróleo, como el impuesto nacional de transporte por oleoducto, y ha sido coherente la legislación posterior (ley 141 de 1994) al mantener el impuesto nacional y luego cederlo a los municipios como un reconocimiento para aquellos por cuyas jurisdicciones pasan los oleoductos, pero que no pueden imponer ningún gravamen territorial por esa actividad. De otra parte, si bien el impuesto de industria y comercio recae, en cuanto a materia imponible, sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicios (...) y dentro de las actividades de servicio se encuentra la de transporte, a juicio de la Sala aunque el transporte por oleoducto pueda considerarse como una actividad de servicios, por su especialidad no podría dársele el mismo tratamiento tributario para el servicio de transporte de personas o cosas, que es la actividad que generalmente grava el impuesto. (...) En efecto, es al legislador a quien corresponde determinar los hechos o actividades que están sujetos al pago de impuestos, conforme a la facultad impositiva general (numeral 12 del artículo 150 de la Carta) y, señalar cuáles son del orden territorial o nacional (artículo 338 ibidem). Y si el legislador estableció el hecho económico de transporte por oleoducto como generador de un impuesto de **carácter nacional** y reguló sus elementos esenciales; ese mismo hecho económico ya no puede ser objeto de gravamen territorial, no sólo porque así lo previó el legislador (artículo 16 del Código de Petróleos), sino, porque el ente territorial no tiene fundamento legal para su adopción dentro de su jurisdicción. (...).* Con base en lo anterior se concluye que el legislador prohibió que el transporte de petróleo pueda ser objeto de algún gravamen territorial, toda vez que su regulación, por política económica, corresponde a la ley, la cual, además, dispuso esta actividad como hecho generador de un impuesto de carácter nacional que posteriormente es cedido a los municipios.

**FUENTE FORMAL:** DECRETO 1056 DE 1953 - ARTICULO 16

**NOTA DE RELATORIA:** Sobre la prohibición de gravar el transporte de petróleo por oleoducto con impuestos territoriales se menciona sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta de 4 de junio de 2009, Rad. 16084, M.P. William Giraldo Giraldo

**PETROLEO - La exención prevista en el artículo 16 del Decreto 1056 de 1953 es general para esa actividad / TRANSPORTE DE PETROLEO POR OLEODUCTO – Actividad propia de la industria petrolera**

Ahora bien, la demandante plantea que la exención objeto de análisis no puede hacerse extensiva a todas las «categorías» de petróleo. Al respecto la Sala advierte que el artículo 16 del Decreto 1056 de 1953 dispone lo siguiente: 16.- **La exploración y explotación del petróleo, el petróleo que se obtenga, sus derivados y su transporte**, las maquinarias y demás elementos que se necesiten para su beneficio y para la construcción y conservación de refineries y oleoductos, quedan exentos de toda clase de impuestos departamentales y municipales, directos o indirectos, lo mismo que del impuesto fluvial. Del precepto transcrito se observa que la exención del legislador es general para el petróleo y, en tales condiciones, no es admisible el alcance restringido que el ente municipal pretende darle a dicho concepto pues desconoce principios de interpretación según los cuales *donde el legislador no distingue no le es dado al intérprete distinguir* y al sentido natural y obvio en que deben entenderse e interpretarse las palabras, de conformidad con el artículo 28 del Código Civil. Igualmente, la Sala ha señalado que la actividad de transporte de petróleo por oleoducto es una de las actividades propias de la industria petrolera, necesaria para llevar el producto a la refinaria para su procesamiento y para la producción de sus derivados o, al puerto para su exportación; y de otra, que el oleoducto es el medio de transporte, por excelencia, para el **movimiento del crudo**, de lo cual ha concluido que el transporte de petróleo por oleoducto es una etapa integrante de la cadena del petróleo y, por tanto, esta actividad no puede ser gravada con el impuesto de Industria y Comercio.

**FUENTE FORMAL:** CODIGO CIVIL - ARTICULO 28 / DECRETO 1056 DE 1953 - ARTICULO 16

**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCION CUARTA**

**Consejero ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**

Bogotá D. C., nueve (9) de mayo de dos mil trece (2013)

**Radicación número: 85001-23-31-000-2009-00002-01(18940)**

**Actor: OLEODUCTO CENTRAL S.A. – OCENSA**

**Demandado: SECRETARIA DE HACIENDA DE MONTERREY**

**FALLO**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 16 de junio de 2011 del Tribunal Administrativo de Casanare. La parte resolutive del fallo apelado dispuso:

**“RESUELVE:**

*1º Declarar infundada la objeción por error grave, propuesta por OCENSA contra el dictamen pericial.*

*2º DECLARAR la nulidad de la liquidación oficial de revisión adoptada mediante la Resolución 006 del 29 de octubre de 2008, expedida por la Secretaría de Hacienda y Tesorera de Monterrey, por la cual se liquidó el impuesto de industria y comercio, complementarios y sanciones, a cargo de OCENSA por la vigencia fiscal 2006. En su lugar, se declaran en firme las respectivas liquidaciones privadas, acorde con lo indicado en la motivación.*

*3º Sin costas.”<sup>1</sup>*

**ANTECEDENTES**

OLEDUCTO CENTRAL S.A. - OCENSA presentó y pagó las declaraciones de los seis bimestres de ICA del año 2006, en las siguientes fechas: 9 de marzo de 2006<sup>2</sup>, 12 de mayo de 2006<sup>3</sup>, 13 de julio de 2006<sup>4</sup>, 12 de septiembre de 2006<sup>5</sup>, 15 de noviembre de 2006<sup>6</sup> y 12 de enero de 2007<sup>7</sup>.

El 7 de abril de 2008, la Secretaría de Hacienda y Tesorería de Monterrey notificó el Requerimiento Especial 001 de 1º de abril de 2008, en el que propuso modificar las declaraciones privadas, por haber aplicado de manera indebida la exención del Código de Petróleos a sus ingresos<sup>8</sup> y, en consecuencia, liquidó como impuesto a cargo la suma de \$1.444.105.120 y sanción de inexactitud por \$2.310.568.192. El 7 de julio de 2008, la contribuyente dio respuesta oportuna al requerimiento.

El 10 de noviembre de 2008, la Secretaría de Hacienda y Tesorera de Monterrey notificó la Liquidación Oficial de Revisión 006 del 29 de octubre de 2008<sup>9</sup>, por la

---

<sup>1</sup> Folios 448 a 462 c.p. No. 1.

<sup>2</sup> Folio 42 c.p. No. 1.

<sup>3</sup> Folio 43 c.p. No. 1.

<sup>4</sup> Folio 44 c.p. No. 1.

<sup>5</sup> Folio 45 c.p. No. 1.

<sup>6</sup> Folio 46 c.p. No. 1.

<sup>7</sup> Folio 47 c.p. No. 1.

<sup>8</sup> Folios 143 a 151 c.p. No. 1

<sup>9</sup> Folios 36 a 41 c.p. No. 1.

cual modificó las declaraciones en los mismos términos en que fueron propuestos en el requerimiento especial.

Contra la anterior decisión, la demandante no interpuso recurso de reconsideración y, en consecuencia, acudió directamente ante la jurisdicción.

### **DEMANDA**

OLEDUCTO CENTRAL S.A., en ejercicio de la acción consagrada en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, solicitó la nulidad de la liquidación oficial de revisión. A título de restablecimiento del derecho, pidió que se declare en firme las liquidaciones privadas del impuesto de industria y comercio, correspondientes a los bimestres 1º, 2º, 3º, 4º, 5º y 6º del año gravable 2006.

Invocó como disposiciones violadas las siguientes:

- Artículo 243 de la Constitución Política.
- Artículo 16 del Decreto Ley 1056 de 1953.
- Artículo 981 del Código de Comercio.
- Artículo 1º de la Ley 26 de 1904.
- Artículo 647 del Estatuto Tributario.

El concepto de violación se sintetiza así:

➤ **Artículo 16 del Decreto 1056 de 1953**

Esta norma compiló lo dispuesto en los artículos 35 y 36 de la Ley 120 de 1919 y 13 de la Ley 37 de 1931, en relación con la exención de impuestos establecida expresamente al petróleo su exploración y explotación, el que se obtenga, sus derivados y su transporte, maquinaria y demás elementos que se necesiten para su beneficio y para la construcción y conservación de refinerías y oleoductos.

En el presente caso, el beneficio que respalda la presente demanda aparece consagrado en el citado artículo 16 del Decreto 1056 de 1953 que deja exenta del impuesto de industria y comercio y de todos los impuestos municipales, la actividad de transporte de petróleo.

Mediante la sentencia C-537 de 1998, la Corte Constitucional estudió la constitucionalidad y vigencia del artículo 16 del Código de Petróleos y concluyó que la prohibición, a los entes territoriales, de gravar las actividades señaladas en la norma acusada, que incluye el transporte de petróleo, corresponde a una atribución del legislador que resulta razonable conforme a la política económica y, por ende, se ajusta a la Constitución.

Por otra parte, no es procedente entender que la actividad desarrollada por OCENSA en el Municipio de Monterrey, que se limita al tránsito del crudo transportado por oleoducto, constituya una actividad económica que incida en ese “mercado municipal” como se afirma en los actos acusados, toda vez que el ICA es un impuesto de libre destinación y la materia imponible, definida legalmente, grava las actividades industriales, comerciales y de servicios y no la utilización del mercado del municipio.

➤ **El tránsito de mercancías por la jurisdicción de un municipio con destino a otros es una actividad no sujeta al impuesto de industria y comercio**

La territorialidad de la actividad del servicio de transporte, para efectos del impuesto de industria y comercio, se determina por el lugar en que se lleve a cabo el acuerdo de voluntades entre el transportador, esto es, OCENSA y el propietario del petróleo a transportar por el oleoducto, el precio del transporte, el lugar de la entrega y el modo de transporte, circunstancia que no se presenta en el Municipio de Monterrey, sino en otra jurisdicción.

El tránsito de mercancías de cualquier género por la jurisdicción de un municipio con destino a otro, está protegido del impuesto de industria y comercio, por la prohibición contenida en el artículo 1º de la Ley 26 de 1904. Por lo tanto, el tránsito del petróleo a través de oleoducto, que realiza la actora por el territorio de Monterrey, con destino a otros municipios, tampoco es una actividad gravable con dicho impuesto.

➤ **Improcedencia de la sanción por inexactitud**

No es procedente la sanción por inexactitud impuesta por la Administración, ya que no se demuestra que el declarante haya presentado informaciones falsas, incompletas, equivocadas, ni tampoco que haya utilizado maniobras fraudulentas;

por el contrario, la actora se limitó a acogerse a las leyes vigentes que versan sobre la actividad de transporte de petróleo.

Existe una clara diferencia de criterios, en la medida en que la demandante considera que la actividad de transporte de petróleo está exenta de los tributos territoriales, por expresa disposición legal, mientras que la Administración considera, injustificadamente, que dicha actividad está sujeta a las reglas generales, desconociendo así la existencia de una norma especial y expresa que establece un tratamiento tributario preferencial.

### **CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

La Secretaría de Hacienda de Monterrey - Casanare se opuso a las pretensiones de la demanda, así:

#### **a. Vigencia del artículo 16 del Decreto 1056 de 1953**

Lo previsto en el artículo 16 del Código de Petróleos fue introducido al ordenamiento jurídico colombiano a través de la Ley 31 de 1931. Sin embargo, la Ley 14 de 1983, que estableció el impuesto de industria y comercio y sus elementos, es posterior a la norma en comento, por lo tanto, prevalece sobre lo dispuesto en la Ley 31 de 1931.

Entonces, con excepción de las normas que el legislador expresamente mantuvo vigentes, a partir de la vigencia de la Ley 14 de 1983, quedaron derogadas las demás exenciones relativas al impuesto de industria y comercio. De modo que la legislación vigente permite gravar las actividades de transporte y, por ende, las autoridades no están sometidas a la prohibición del artículo 16 del Código de Petróleos. Así lo reconoció el Tribunal Administrativo de Casanare en sentencia del 18 de mayo de 2006 al resolver la demanda de nulidad contra el artículo 53 del Estatuto de Rentas del Municipio de Monterrey.

No obstante, si en gracia de discusión se considerara que la exención está vigente, solamente podría aplicarse máximo durante diez años, de acuerdo con el artículo 38 de la Ley 14 de 1983.

#### **b. Coexistencia del impuesto de industria y comercio y el impuesto al transporte de petróleo**

La demandante expone en el libelo de la demanda que existe incompatibilidad entre el impuesto al transporte de petróleo y el impuesto de industria y comercio, pues de lo contrario, habría doble o múltiple tributación.

El anterior argumento carece de validez porque, como *“lo ha reconocido de manera uniforme la jurisprudencia”*, el impuesto de industria y comercio y el impuesto al transporte de petróleo, no son incompatibles ni su pago implica una doble tributación.

Por su parte, la DIAN mediante el concepto 0087 de 12 de agosto de 1999, señaló *“(…) queda claro en primer lugar que la idea de doble tributación que, aparentemente se vislumbra de la lectura de las diferentes normas que abarcan el tema no tiene asidero alguno y que tanto el impuesto de industria y comercio con su limitación, el impuesto de transporte de hidrocarburos y la ley de regalías, son perfectamente compatibles y subsisten sin quebrantar los principios de justicia, igualdad y equidad y de otro lado que los tributos estudiados son detentados por sujetos activos diferentes y por tanto se encuentran dentro de la órbita de la legalidad”*.

#### **c. La sentencia C-537 de 1998**

La Corte reconoce que la exención consagrada para el petróleo y los recursos naturales (artículo 16 del decreto ley 1056 de 1953), se aplica a la explotación por ser una actividad sujeta a regalías, pero no para las actividades de transporte de petróleo.

De otra parte, precisa que el impuesto de industria y comercio es un tributo de carácter municipal y como su titular es el Municipio, es aplicable la prohibición contenida en el artículo 294 de la Constitución, y no la exención contenida en el artículo 16 del Código de Petróleos.

La labor del Alto Tribunal Constitucional era determinar la validez del Decreto 1056 de 1953, por lo que, a pesar de que la Corte haya declarado exequible la norma, esto no quiere decir que esté vigente el Decreto, pues solamente se puede pronunciar sobre su validez y no sobre su vigencia; y, además, en el evento en

que estuviese vigente, no es aplicable la prohibición para efectos del impuesto de industria y comercio.

**d. Presunción de legalidad de los acuerdos municipales que constituyen fundamento legal del cobro del impuesto**

El fundamento normativo de la actuación adelantada por la Administración Tributaria del Municipio de Monterrey, es el artículo 53 del Acuerdo 035 de 2001, que dispone cuales actividades son gravadas con el impuesto de industria y comercio, entre ellas, la explotación y transporte de hidrocarburos, actividades o servicios de construcción y conservación de refinerías, oleoductos, poliductos, gaseoductos, tanques, reservorios, estaciones de bombeo y similares.

En el presente caso, los numerales 305-2 y 305-3 del artículo 53 del Acuerdo 035 de 2001, resultan aplicables al contribuyente, en la medida en que realiza actividades de transporte de hidrocarburos, construcción de estaciones de bombeo y almacenamiento, entre otras, en el municipio de Monterrey.

El Tribunal Administrativo del Casanare, mediante sentencia del 18 de mayo de 2006, denegó la nulidad del numeral 305-1 del Acuerdo 035 de 2001, disposición que prevé como actividades gravadas con el impuesto de industria y comercio, todas y cada una de las actividades relacionadas con la actividad petrolera; pero el Consejo de Estado declaró nulo el aparte referente al transporte de petróleo. De modo que, resulta válido que la Administración continúe adelante con los procesos de fiscalización, liquidación y cobro de los impuestos con base en las normas que quedaron vigentes, las cuales no pretenden gravar las actividades de transporte de petróleo sino la realización de otro tipo de actividades comerciales como el acopio, almacenamiento, bombeo, entre otras.

En esas condiciones, se advierte que los actos demandados fueron expedidos con fundamento en las disposiciones vigentes que deben ser aplicadas por el Municipio de Monterrey.

**e. El tránsito de mercancías por la jurisdicción de un municipio con destino a otros es una actividad no sujeta al impuesto de industria y comercio**

La sociedad demandante realiza actividades dentro del municipio de Monterrey tales como bombeo, almacenamiento, refinería, entes otras<sup>10</sup>, que están sujetas al impuesto de industria y comercio, y para su prestación ha instalado una serie de equipos e infraestructura denominado “estación porvenir”.

Entonces, lo que se grava con ICA no es el tránsito de mercancías por la jurisdicción de Monterrey, sino la realización de otra clase de actividades comerciales independientes que se realizan mediante la instalación de equipos e infraestructura en el municipio, concretamente, tanques de almacenamiento.

**f. Improcedencia de la sanción por inexactitud, por existir diferencia de criterios sobre la interpretación del derecho aplicable**

De acuerdo con la jurisprudencia del Consejo de Estado, la diferencia de criterios debe versar sobre el derecho aplicable, siempre y cuando los hechos y cifras declarados sean veraces y completos.

En el presente caso, la sanción por inexactitud es procedente debido a la no inclusión de los ingresos provenientes de la actividad de transporte de petróleo y dado que no se evidencia una diferencia de criterios.

En ese orden de ideas, el acto administrativo demandado fue proferido con fundamento en disposiciones vigentes y legales que deben ser aplicadas por el Municipio de Monterrey.

**SENTENCIA APELADA**

El Tribunal accedió a las pretensiones de la demanda con fundamento en los siguientes argumentos:

Transcribió apartes de un pronunciamiento del Consejo de Estado<sup>11</sup>, en el que se precisó que: (i) el transporte por oleoducto no puede ser gravado con el impuesto

---

<sup>10</sup> En la contestación de la demanda el Municipio solicitó que se decretara la realización de una inspección judicial en la Estación del Porvenir, de propiedad de la Sociedad demandante con el fin de demostrar que dentro de la jurisdicción del Municipio de Monterrey, se realizan diversas actividades gravadas con el impuesto de industria y comercio, tales como el almacenamiento, bombeo, etc.

<sup>11</sup> CONSEJO DE ESTADO, sentencia del 4 de junio de 2009, Exp. 16084, C.P. William Giraldo Giraldo, reiterada en la sentencia del 4 de noviembre de 2010, Exp. 17533, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

de industria y comercio por la actividad de servicios, pues además de estar vigente la prohibición prevista en el artículo 16 del Decreto 1056 de 1953, se trata de una etapa dentro de la cadena de la industria del petróleo, cuya propiedad es de la nación; (ii) según lo expuesto por la Corte Constitucional en sentencia C-537 de 1998, el petróleo es uno de los recursos naturales de más impacto económico y político del país, razón por la cual su regulación y distribución de los recursos debe hacerla directamente la Ley y, (iii) aunque el transporte de petróleo se refiere a una actividad de servicios no podría dársele el mismo tratamiento tributario para el transporte de cosas y personas que es el que generalmente grava el impuesto.

Con base en lo anterior, indicó que debe tenerse como premisa normativa que el artículo 16 del Decreto 1056 de 1953 permaneció vigente a pesar de las reformas de las Leyes 14 de 1983 y 141 de 1994, por lo que la actividad de prestación de servicios de transporte de hidrocarburos, no es susceptible de ser gravada con los impuestos territoriales, por estar exentos de tributo los ingresos provenientes de dicha actividad.

El acto administrativo acusado se fundamentó en lo previsto en el artículo 53 del Acuerdo 035 de 2001. Sin embargo, el aparte de dicha norma que gravaba como actividad de servicio el transporte por oleoducto fue declarada nula mediante sentencia del 4 de junio de 2009 del Consejo de Estado, razón por la que el Municipio no tiene la facultad para gravar el transporte de hidrocarburos con el impuesto de industria y comercio.

Además, para la aplicación de la exención en cuestión, no es viable aplicar excepciones como la planteada por el Municipio, en torno a si los productos que la actora obtiene después de mezclar diferentes tipos de crudos siguen siendo "hidrocarburos naturales" o si pierden esa característica y pasan a convertirse en industriales.

De acuerdo con lo dispuesto en los artículos 1º, 16 y 118 del Decreto 1056 de 1953, es evidente que el Legislador se refirió no solamente a las "mezclas naturales de hidrocarburos" sino también a los "derivados" del petróleo, de manera que el tratamiento fiscal favorable se extendió por igual al transporte de petróleo y a sus derivados. En esas condiciones, no es posible al intérprete excluir de la exención fiscal las mezclas de hidrocarburos que se produzcan "espontánea" o "artificialmente" en el sistema de transporte por oleoductos.

Por el planteamiento expuesto por el Municipio en la contestación de la demanda, se realizó una inspección judicial en las instalaciones de la “Estación El Porvenir”, ubicada en el municipio de Monterrey, y conforme con la asesoría de un profesional de ingeniería (perito), se concluyó que en la estación no se realizan actividades de exploración ni explotación propias de la industria del petróleo, pues las actividades que ejecuta OCENSA corresponden al transporte de crudos que recibe de los clientes y que posteriormente los lleva a su destino.

De acuerdo con la inspección judicial, el Magistrado sustanciador determinó que el objeto del dictamen pericial solicitado por el ente demandado en la contestación de la demanda, consistía en establecer cuáles de las actividades que realiza la demandante y que por sí mismas pudieran constituir hechos generadores de ICA.

Indicó que en el dictamen se explicó que a la Estación El Porvenir llegan seis corrientes aferentes para entregar posteriormente tres tipos de hidrocarburos que dejaron de ser “mezclas naturales”.

Ocensa objetó el dictamen por error grave, porque estimó que el perito estableció diferencias entre las mezclas naturales de hidrocarburos con base en la cual estimó que la operación que se realiza en la estación “El Porvenir” es un procedimiento “deliberado de transformación para obtener valor”. Además, la actora se opuso a las valoraciones jurídicas realizadas en el dictamen.

El Tribunal estimó infundada la objeción por error grave del dictamen pericial, porque las conclusiones judiciales no dependen exclusivamente de las respuestas científicas o técnicas del perito, puesto que es competencia exclusiva del juez adoptar una decisión con base en el análisis normativo y en las pruebas allegadas al expediente.

Al respecto, el *a quo* resaltó que en el acto acusado se señaló que OCENSA “no está siendo gravado por la actividad de transporte de petróleo, sino por el hecho de haber escogido al municipio de Monterrey como la plaza de mercado propicia para desarrollar su actividad comercial... resulta ajustado a derecho que OCENSA, como beneficiario de las condiciones de mercado propias del municipio

*de Monterrey, contribuya con las cargas del mismo a través del pago del impuesto de industria y comercio”.*

La demandante se opuso desde sede administrativa a este supuesto hecho generador y le asiste razón, porque escoger un mercado propicio para los hechos económicos no es un hecho generador ni una actividad gravada con ICA, ni tampoco la presunta condición de beneficiario de condiciones de mercado en un Municipio.

Entonces, la única hipótesis que podría fundar las pretensiones del demandado es demostrar que aparte de los servicios de transporte de hidrocarburos expresamente exentos, la demandante, en esa jurisdicción, realiza actividades industriales y comerciales separables, las cuales por sí mismas generan ingresos gravables sobre los cuales recae el tributo. Sin embargo, precisó que *“[l]a teoría de caso que se debatió en sede administrativa y con la que se abrió este proceso, no ofreció semejante perspectiva; se avizó en el curso del debate probatorio, en el contexto de la pericia”.* (fl. 460 vto).

En consecuencia, concluyó el *a quo* que *“[l]a separación de actividades industriales, presuntamente disimuladas y a cubierta en el servicio de transporte de hidrocarburos que OCENSA presta en Monterrey, no fue probada por la administración; menos que ellas generen por sí mismas ingresos gravables con el I.C.A.”* Además, *“[t]ales hipótesis no se previeron en el acto acusado, no se discutieron en la etapa de determinación (basta ver el requerimiento fiscal), ni se probaron en juicio, luego la anunciada diferenciación fáctica que pudiera provocar una solución diferente a la que ha recaído en otros asuntos similares, no prosperó”.*<sup>12</sup>

En consecuencia, sostuvo que no debían ser gravados los ingresos obtenidos por OCENSA como transportador de hidrocarburos por el sistema de oleoductos y, por ende, no procede la sanción por inexactitud impuesta por la Administración.

## **RECURSO DE APELACIÓN**

El Municipio de Monterrey apeló la sentencia por las siguientes razones<sup>13</sup>:

---

<sup>12</sup> fl. 461

<sup>13</sup> Folios 482 a 496 c.p. No. 2.

En el proceso se acreditó que OCENSA realiza en el Municipio de Monterrey dos actividades sujetas a ICA, la mezcla de crudos con propósitos y objetivos de industria y el transporte de hidrocarburos, que no reúnen los requisitos técnicos del petróleo. De modo que, ejecuta una “mezcla calculada, sopesada, direccionada y metodizada”.

Calificó de “inexplicables” y “superficiales” las conclusiones del Tribunal, quien con un sesgo interpretativo “se muestra ciego, sordo y mudo”, frente al conflicto entre “mezclas de hidrocarburos” de construcción industrial.

La jurisprudencia de las Altas Cortes no ha abordado el análisis sistemático de la exención del artículo 16 del Decreto 1056 de 1993, de manera que pueda concluir acertadamente que dicha exención se otorga para una categoría genérica de hidrocarburos, pues la actual interpretación deroga el ICA para los productos derivados del petróleo. Agregó que el “petróleo crudo” no es un producto genérico sino una categoría específica de las distintas categorías que han sido distinguidas por el Ministerio de Minas y todas son distintas en esencia y, por tanto, no pueden ser llamadas por la interpretación jurídica, a tener el mismo tratamiento fiscal que la Ley determinó para otras categorías de hidrocarburos.

En el dictamen pericial, Ocesa reconoció que su mezcla de petróleos medianos es el petróleo denominado “Vasconia”, que es fabricado artificialmente a partir de mezclas de hidrocarburos ya existentes, producidos por una multiplicidad de campos y que comercializa a nivel internacional.

Por lo anterior, se demuestra la existencia concreta de actividades de “optimización e industria” y, de conformidad con el Estatuto de Rentas del Municipio de Monterrey, esta actividad está sujeta al impuesto de industria y comercio.

El Tribunal se abstuvo de declarar que dicha actividad se encuentra gravada en el Municipio, porque considera imposible determinar cuáles son los ingresos gravados por tal actividad. No obstante, esta situación va en contravía de lo previsto en el Estatuto de Rentas Municipal, en donde se identifica la actividad, la base gravable y la tarifa aplicables.

Finalmente, reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda, según los cuales, es errónea la interpretación que apunta a señalar que la exención del Código de Petróleos está vigente y prohíbe el cobro del ICA al transporte de petróleo.

### **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

La **actora** reiteró los argumentos de la demanda y precisó lo siguiente<sup>14</sup>:

El Municipio pretende desconocer la exención prevista para los impuestos municipales, incluyendo el de industria y comercio, frente a la actividad de transporte de petróleo, la cual tiene plena vigencia. Además, el Consejo de Estado declaró nula la norma local que supuestamente fundamentaba la exigencia de la declaración del impuesto de industria y comercio por el transporte de oleoductos, lo cual hace evidente que el municipio carece de potestad para imponer dicho tributo.

Precisó que está demostrado ampliamente en el proceso que es improcedente referirse a actividades económicas realizadas por OCENSA, que sean diferentes al transporte de petróleo por oleoducto, pues la mezcla entre los diferentes crudos ocurre de manera espontánea en el transporte mismo, y no como una actividad diferente, lo cual además no produce ningún ingreso para la compañía.

No cabe afirmar que Ocesa lleva a cabo una mezcla de hidrocarburos que conlleve una transformación del petróleo; prueba de este argumento obra en el acta de inspección judicial donde se indicó que las actividades realizadas son: “almacenamiento y clasificación, para separar crudos pesados, crudos medios y crudos livianos, los cuales se despachan y bombean separadamente”. Allí mismo se precisó que “las corrientes que se reciben en los tanques operativos, no reciben aditivos, no se hacen mezclados, ni tratamientos”.

Las mezclas ocurren de manera espontánea, es decir, no obedecen a una estrategia deliberada del transportador, sino a la operación de la estación cuando se hace la clasificación de crudos que deben transportar y los cuales se mezclan dentro del oleoducto.

Finalmente, concluyó que en nuestro ordenamiento está proscrita la imposición de dos impuestos sobre la misma actividad –transporte de petróleo por oleoducto-, y es precisamente por la existencia de dicha incompatibilidad que el legislador decidió exonerar dicha actividad de la tributación local.

La **parte demandada** no intervino en esta oportunidad procesal.

El **Ministerio Público** estimó que debe confirmarse la sentencia apelada, por los siguientes motivos<sup>15</sup>:

El artículo 16 del Código de Petróleos fue declarado exequible por la Corte Constitucional en el sentido de que la prohibición, a los entes territoriales, de gravar las actividades señaladas en el precepto demandado, incluyendo la del transporte de petróleo por oleoducto, corresponde a una atribución del legislador.

Cita la sentencia del 4 de junio de 2009, Exp. 16084, en la que señaló el Consejo de Estado: *“si el legislador estableció el hecho económico de transporte por oleoducto como generador de un impuesto de carácter nacional y reguló sus elementos esenciales, ese mismo hecho económico ya no puede ser objeto de gravamen territorial, no sólo porque así lo previó el legislador, sino porque el ente territorial no tiene fundamento legal para su adopción dentro de su jurisdicción”*.

En el caso concreto, carece de sustento legal la inconformidad del municipio, toda vez que la exención a la actividad consistente en el transporte de petróleo por oleoducto, prevista en el artículo 16 del Decreto 1056 de 1953 está vigente y, en consecuencia, la sociedad actora no está sujeta a pagar el impuesto de industria y comercio por concepto de dicha actividad.

#### **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

En el presente asunto se demanda la legalidad de la Resolución 006 del 29 de octubre de 2008, mediante la cual, la Secretaria de Hacienda y Tesorería del Municipio de Monterrey liquidó el impuesto de industria y comercio del año gravable 2006, a cargo de OLEDUCTO CENTRAL S.A. – OCENSA S.A.

---

<sup>14</sup> Folios 558 a 569 c.p. No. 2.

<sup>15</sup> Folios 570 a 573 c.p. No. 2.

El Tribunal anuló el acto demandado y declaró la firmeza de las declaraciones privadas del impuesto de industria y comercio del año gravable 2006, con fundamento en que los ingresos derivados del transporte de hidrocarburos por oleoducto están exentos del impuesto de industria y comercio y, además, porque el Municipio no cuestionó en sede administrativa, sino únicamente ante esta jurisdicción, que la demandante realiza otra clase de actividades industriales y comerciales sujetas al tributo, las cuales, además, no fueron demostradas.

La **demandada** apeló la decisión de primera instancia con fundamento en lo siguiente:

1. Insiste en que la exención prevista en el artículo 16 del Decreto 1056 de 1993, para el transporte de petróleo por oleoducto, está derogada y en que la actora ha omitido el deber de incluir en sus declaraciones del impuesto de industria y comercio del año gravable 2006, los ingresos provenientes de dicha actividad, máxime cuando la exención no puede hacerse extensiva a otras «categorías» de petróleo.
2. De otro lado, afirma que la demandante no fue gravada por el transporte de oleoducto sino por la realización de otro tipo de actividades sujetas al impuesto de industria y comercio, las que denomina «mezcla de hidrocarburos» y de «optimización e industria».

Se advierte que la Sala se ha pronunciado en casos similares, entre las mismas partes, hechos e impuesto objeto de la presente controversia<sup>16</sup>.

En efecto, en relación con la discusión planteada en el *sub examine* por el ente demandado, quien afirmó tanto en el recurso como en la contestación de la demanda que el artículo 16 del Decreto 1056 de 1953 no está vigente, la Sala ha señalado, con fundamento en pronunciamientos de la Corte Constitucional y de esta Sección, lo siguiente:

---

<sup>16</sup> Sentencias del 4 de junio de 2009, Exp. 16084, 11 de noviembre de 2009, Exp. 17330, C.P. William Giraldo Giraldo, 3 de diciembre de 2009, Exp. 17351, C.P. William Giraldo Giraldo; 4 de noviembre de 2010, Exp. 17533, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; 7 de abril de 2011, Exp. 17740, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; 27 de octubre de 2011, Exp. 17856, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; 27 de octubre de 2011, Exp. 18507, C.P. William Giraldo Giraldo, entre otras.

«Mediante **Sentencia C-537 de 1998**, la Corte declaró la exequibilidad del artículo 16 del Decreto 1056 de 1953, acusado de violar los artículos 1, 287, 294 y 362 de la Constitución Política. (...)

Precisó que el impuesto de **transporte por todos los oleoductos** y gasoductos había sido cedido a las entidades territoriales por la Ley 141 de 1994 (artículo 26). Por tanto, “la prohibición del legislador para que las entidades territoriales puedan imponer este gravamen resulta razonable, pues, además, el tributo, según el artículo mencionado, es cedido a ellas. Es decir, realmente a dichas entidades no se les está privando de este recurso para el cumplimiento de sus funciones”. (...)

Aunque en esta providencia la Corte no hizo un análisis sobre la vigencia de la disposición demandada, **de su lectura es posible concluir que se mantiene en vigor, pues la Corte hace un estudio sobre la naturaleza jurídica del Decreto, y lo confronta con la actual Constitución para establecer su competencia revisora.** (...)

Ahora bien, el Consejo de Estado también se ha pronunciado en relación con la vigencia del artículo 16 del Decreto 1056 de 1953 en las siguientes providencias:

**Sentencia de octubre 5 de 2001**, expediente 12278, con ponencia del Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié, allí se precisó:

“Sobre la exención consagrada en el artículo 16 del Decreto 1056 de 1953, se advierte que ciertamente ha sido analizada respecto de eventos como el antes citado y también frente a la actividad de “explotación de gasoductos”, donde ha sido criterio reiterado de esta Corporación (Cfr. Expedientes 10.887, 7690, 5660, 3576, 3468, entre otros) el considerar que se trata de una exención de carácter objetivo —en relación con la actividad—, dispuesta por el legislador atendiendo razones de política fiscal, social y económica, que la misma se encuentra vigente **y no resulta válido su desconocimiento, pues no quedó insubsistente al entrar en vigencia el artículo 294 de la Constitución Política de 1991.**

[...]

La disposición contenida en el artículo 16 del Decreto 1056 de 1953, consagró de manera general una exención de carácter objetivo, respecto de “toda clase” de impuestos directos o indirectos de los niveles departamental y municipal, en cuya primera parte contempló la relacionada con la “exploración y explotación del petróleo, el petróleo que se obtenga y sus derivados”. **Dicha exención no ha sido derogada expresa ni tácitamente, se encuentra vigente, ya que por el contrario fue reafirmada a través del artículo 27 de la Ley 141 de 1994, contentiva de la Ley de Regalías»<sup>17</sup>.** (Negrillas fuera de texto).

De acuerdo con lo anterior, la Sala ha concluido que el transporte de petróleo por oleoductos no puede ser objeto de gravamen, pues el mandato contenido en el artículo 16 del Código de Petróleos que declara exenta tal actividad de todos los impuestos municipales, incluyendo el impuesto de industria y comercio, está vigente, dado que no fue derogada ni expresa ni tácitamente y, por el contrario, ha sido reafirmada a través del artículo 27 de la Ley 141 de 1994<sup>18</sup>.

<sup>17</sup> Sentencia del 4 de junio de 2009, Exp. 16084, M.P. Dr. William Giraldo Giraldo.

<sup>18</sup>ARTÍCULO 27. PROHIBICIÓN A LAS ENTIDADES TERRITORIALES. Salvo las previsiones contenidas en las normas legales vigentes, las entidades territoriales no podrán establecer ningún tipo de gravamen a la explotación de los recursos naturales no renovables.

Adicionalmente, la Sala reitera que «si bien el artículo 38 de la Ley 14 de 1983, subrogado por el artículo 258 del Decreto 1333 de 1986<sup>19</sup>, determinó que en ningún caso las exenciones otorgadas sobre impuestos municipales, podían exceder el término de 10 años, la exención establecida en el artículo 16 del Decreto 1056 de 1953 no se encuentra sujeta a dicho plazo, por cuanto este límite fue previsto para aquellas exenciones creadas por los municipios y el Distrito Capital de Bogotá y, no a las establecidas por la Ley como ocurrió en el presente caso»<sup>20</sup>.

Por lo anterior, tampoco resulta procedente el argumento expuesto por el ente demandado, sobre la vigencia dentro de la cual se puede aplicar la exención objeto de estudio.

De otra parte, en relación con la prohibición establecida en el artículo 294 de la Constitución, en cuanto a que «la ley no podrá conceder exenciones ni tratamientos preferenciales en relación con los tributos de propiedad de las entidades territoriales.(...)», la Sala advierte que en la sentencia C-537 de 1998 a la cual se ha hecho referencia, la Corte Constitucional concluyó que el artículo 16 del Decreto 1056 de 1953 no violó dicho precepto constitucional, habida cuenta de las facultades que tiene el legislador para establecer tributos, así como para modificarlos o crear exenciones que estime convenientes y, además, precisó:

*«Pero, además de los criterios generales sobre la autonomía del legislador en estas materias, existe una razón de rango constitucional para predicar dicha facultad : **el tema que se trata, corresponde a uno de los recursos naturales de más impacto económico y político del país, el petróleo, y, que, por disposición constitucional es de propiedad del Estado (artículo 332 de la Constitución). Además, también por disposición constitucional, el Estado interviene por mandato de la ley en la dirección general de la economía. En tal virtud "intervendrá en la explotación de los recursos naturales (...), para racionalizar la economía con el fin de conseguir el mejoramiento de la calidad de vida de los habitantes, la distribución equitativa de las oportunidades y los beneficios del desarrollo y la preservación de un ambiente sano." (Artículo 334 de la Constitución Política).***

**No resulta, pues inconstitucional que el propio legislador intervenga en esta materia para declarar esta clase de exenciones. La Corte en la sentencia C-419 de 1995, analizó la naturaleza de las exenciones y explicó cómo pueden ser instrumentos de política económica y social,**

---

<sup>19</sup> Los municipios y el Distrito Especial de Bogotá sólo podrán otorgar exenciones de impuestos municipales por plazo limitado, que en ningún caso excederá de diez (10) años, todo de conformidad con los planes de desarrollo Municipal.

<sup>20</sup> Sentencia del 11 de octubre de 2011, Exp. 18507, M.P. Dr. William Giraldo Giraldo.

*especialmente cuando se trata de estimular a los particulares en asuntos de importancia macroeconómica (...)*». (Negritas fuera de texto).

En esas condiciones, el argumento que plantea el demandado frente a la prohibición del legislador de establecer exenciones sobre tributos de propiedad de los municipios, carece de sustento, pues ya fue analizado por la Corte Constitucional y, por tanto, hizo tránsito a cosa juzgada constitucional<sup>21</sup>.

En cuanto al argumento del recurrente sobre la coexistencia entre el impuesto de industria y comercio y el impuesto al transporte de petróleos, la Sala ha dilucidado este aspecto en los siguientes términos:

*«Del anterior recuento normativo y de la jurisprudencia constitucional sobre el tema, a juicio de la Sala se deduce que el transporte por oleoducto no puede ser gravado con impuesto de industria y comercio por la actividad de servicios, pues además de estar vigente la prohibición prevista en el artículo 16 del Decreto 1056 de 1956, se trata de una etapa dentro de la cadena de la industria del petróleo, cuya propiedad es de la Nación, y como lo señaló la Corte en sentencia C-537 de 1998, es uno de los recursos naturales de más impacto económico y político del País, razón por la cual su regulación y distribución de los recursos debe hacerlo directamente la Ley. Además, la dirección general de la economía está a cargo del Estado (artículo 334 de la Constitución Política).*

*Desde 1953, cuando se compilaron las normas existentes en materia de petróleos, entre ellas la Ley 37 de 1931, existía tanto la prohibición de gravar con impuestos territoriales el transporte de petróleo, como el impuesto nacional de transporte por oleoducto, y ha sido coherente la legislación posterior (ley 141 de 1994) al mantener el impuesto nacional y luego cederlo a los municipios como un reconocimiento para aquellos por cuyas jurisdicciones pasan los oleoductos, pero que no pueden imponer ningún gravamen territorial por esa actividad.*

*De otra parte, si bien el impuesto de industria y comercio recae, en cuanto a materia imponible, sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicios (...) y dentro de las actividades de servicio se encuentra la de transporte, a juicio de la Sala aunque el transporte por oleoducto pueda considerarse como una actividad de servicios, por su especialidad no podría dársele el mismo tratamiento tributario para el servicio de transporte de personas o cosas, que es la actividad que generalmente grava el impuesto.*

(...)

*En efecto, es al legislador a quien corresponde determinar los hechos o actividades que están sujetos al pago de impuestos, conforme a la facultad impositiva general (numeral 12 del artículo 150 de la Carta) y, señalar cuáles son del orden territorial o nacional (artículo 338 ibidem).*

*Y si el legislador estableció el hecho económico de transporte por oleoducto como generador de un impuesto de **carácter nacional** y reguló sus elementos esenciales; ese mismo hecho económico ya no puede ser objeto de gravamen territorial, no sólo porque así lo previó el legislador (artículo 16 del Código de Petróleos), sino, porque el ente territorial no tiene fundamento legal para su adopción dentro de su jurisdicción. (...)*»<sup>22</sup>.

Con base en lo anterior se concluye que el legislador prohibió que el transporte de petróleo pueda ser objeto de algún gravamen territorial, toda vez que su regulación, por política económica, corresponde a la ley, la cual, además, dispuso

<sup>21</sup> Artículo 243 C.P.

<sup>22</sup> Sentencia del 4 de junio de 2009, Exp. 16084, M.P. Dr. William Giraldo Giraldo.

esta actividad como hecho generador de un impuesto de carácter nacional que posteriormente es cedido a los municipios.

Precisamente, con fundamento en los argumentos expuestos, esta Sala mediante sentencia de 4 de junio de 2009<sup>23</sup>, declaró la nulidad de la expresión “*servicio de transporte por oleoducto*”, contenida en las actividades de servicios Código 305 del artículo 53 del Acuerdo 35 de 2001, expedido por el Concejo Municipal de Monterrey, razón por la cual, contrario a lo afirmado en la contestación de la demanda, dicha norma no está vigente y, por tanto, los actos demandados en cuanto gravan dicha actividad carecen de fundamento legal.

Ahora bien, la demandante plantea que la exención objeto de análisis no puede hacerse extensiva a todas las «categorías» de petróleo. Al respecto la Sala advierte que el artículo 16 del Decreto 1056 de 1953 dispone lo siguiente:

***"16.- La exploración y explotación del petróleo, el petróleo que se obtenga, sus derivados y su transporte, las maquinarias y demás elementos que se necesitare para su beneficio y para la construcción y conservación de refinerías y oleoductos, quedan exentos de toda clase de impuestos departamentales y municipales, directos o indirectos, lo mismo que del impuesto fluvial". (Negritas fuera de texto)***

Del precepto transcrito se observa que la exención del legislador es general para el «petróleo» y, en tales condiciones, no es admisible el alcance restringido que el ente municipal pretende darle a dicho concepto pues desconoce principios de interpretación según los cuales «*donde el legislador no distingue no le es dado al intérprete distinguir*» y al sentido natural y obvio en que deben entenderse e interpretarse las palabras, de conformidad con el artículo 28 del Código Civil.

En todo caso, del dictamen pericial practicado en primera instancia se estableció que las especificaciones de calidad de los hidrocarburos que recibe la demandante en la estación ubicada en jurisdicción del municipio de Monterrey y que bombea para enviar a la siguiente estación, corresponden a “*mezcla de **petróleos crudos livianos, medianos y pesados***”<sup>24</sup> y que, de acuerdo, con el Decreto 1895 de 1973,

---

<sup>23</sup> Providencia que al decidir el recurso de apelación interpuesto contra la sentencia desestimatoria de las súplicas de la demanda, la revocó y, en su lugar, anuló la expresión “*servicio de transporte por oleoducto*” contenida en las actividades de servicios Código 305 del artículo 53 del Acuerdo 035 de 2001 expedido por el Concejo Municipal de Monterrey, Casanare, el cual hace parte de los fundamentos de derecho soporte de los actos aquí demandados.

<sup>24</sup> Fls. 22 y 25 del dictamen pericial

el «petróleo crudo» es “... *todo hidrocarburo extraído en fase líquida que existía en ese estado en el yacimiento*”.

Igualmente, la Sala ha señalado que la actividad de transporte de petróleo por oleoducto es una de las actividades propias de la industria petrolera, necesaria para llevar el producto a la refinería para su procesamiento y para la producción de sus derivados o, al puerto para su exportación; y de otra, que el oleoducto es el medio de transporte, por excelencia, para el **movimiento del crudo**, de lo cual ha concluido que el transporte de petróleo por oleoducto es una etapa integrante de la cadena del petróleo y, por tanto, esta actividad no puede ser gravada con el impuesto de Industria y Comercio<sup>25</sup>.

Ahora bien, el ente demandado, ante esta jurisdicción ha alegado que existen otras actividades comerciales e industriales realizadas por Oleoducto Central S.A. que, por ende, están sujetas al impuesto de industria y comercio, razón por la que solicitó la práctica de una inspección judicial y se decretó de oficio un dictamen pericial.

En efecto, la Sala observa que los alegatos de la demandada sobre este aspecto han sido variables, pues con ocasión de la contestación de la demanda, el apoderado afirmó que lo que se grava no es el tránsito de mercancías por la jurisdicción sino la realización de “otro tipo de actividades comerciales independientes”, y se refirió concretamente a actividades de «almacenamiento en tanques». En el recurso de apelación indicó que la demandante realiza actividades de «optimización e industria» y de «mezcla de hidrocarburos».

Resulta importante precisar que, como lo reconoció el *a quo*, en el requerimiento especial y en la liquidación oficial de revisión, no fueron debatidas otras actividades comerciales e industriales presuntamente desarrolladas por la demandante en el Municipio, por la mezcla de hidrocarburos o de almacenamiento y que para su realización se instaló una serie de equipos e infraestructura que conforman la Estación Porvenir.

En efecto, en el requerimiento especial 001 del 1º de abril de 2008, el Municipio propuso la modificación de la liquidación privada, con base en los siguientes argumentos:

«... el error que se encuentra en la declaración de Ocesa consiste en que aplicó de forma indebida la exención contenida en el artículo 16 del Código de Petróleos ya que, como se le ha indicado en repetidas ocasiones que tal exención no es aplicable al presente caso, por las razones que en repetidas oportunidades se han expuesto y que se exponen a continuación:

La disposición actualmente contenida en el artículo 16 del Decreto 1056 de 1953 fue introducida en nuestro ordenamiento por la ley 37 de 1931, y recogida con idéntica redacción por el Código de Petróleos, ya que este fue un decreto compilatorio.

Posteriormente fue derogada por múltiples normas tributarias, entre las cuales se destacan la ley 14 de 1983 y los Códigos de Régimen Municipal y Departamental.

Más recientemente la Corte Constitucional en sentencias C-537 de 1998 se pronunció sobre el artículo en comento declarándolo exequible, empero, en la ratio decidendi se hicieron fundamentales consideraciones para evitar la violación de la autonomía de las entidades territoriales con la exención. En realidad la Corte fue enfática en precisar el ámbito constitucionalmente válido de aplicación de la norma. (...)

Como vemos, la exención establecida en el artículo 16 del Código de Petróleos no fue reconocida por la Ley 14 dentro del listado de las exenciones que no obstante la derogación general establecida en el artículo 258 para las exenciones previas a la ley 14, continuaría vigentes. Razón por la que debe entenderse que esta exención fue o bien tácita o bien expresamente, pero en todo caso derogada.

Resumamos lo expresado diciendo simplemente que la Ley 14 introdujo una nueva regulación de los tributos territoriales; el artículo 258 derogó las exenciones previas a la ley e incluyó un límite temporal para las exenciones de máximo 10 años, y en todo caso con la debida mención en ella en los planes de desarrollo de los municipios) por mandato de la Ley Orgánica del Plan y en el marco fiscal de mediano plazo de los municipios (por mandato de la Ley 819); el artículo 259 estableció una lista de exenciones previas a la ley 14 que no se entenderían derogadas, dentro del cual no se encuentra la del artículo 16 del Código de Petróleos (...)<sup>26</sup>.

Y, en la liquidación oficial de revisión 0006 del 29 de octubre de 2008, sostuvo lo siguiente:

«... es necesario recordar que con el impuesto de industria y comercio lo que se grava es la realización de actividades comerciales, industriales y de servicios en el territorio de un municipio o departamento, y tiene por finalidad retribuir a la entidad territorial el beneficio que se obtiene al utilizar ese determinado mercado, en tanto que el impuesto de transporte del petróleo grava de manera específica la actividad de transporte de petróleo.

Como puede verse, estamos ante dos hechos imponibles diferentes, razón por la cual, a pesar de que los dos gravámenes tengan un punto de contacto en relación con el hecho generador, ello no implica que se excluyan o que sea incompatible el cobro de ambos de manera simultánea.

Eso significa que OCENSA, al pagar el impuesto de Industria y Comercio **no está siendo gravado por la actividad de transporte de petróleo, sino por el hecho de haber escogido al Municipio de Monterrey como la plaza de mercado propicia para desarrollar la actividad comercial.**

---

<sup>25</sup> Sentencia del 11 de noviembre de 2009, Exp, 17330, M.P. Dr. William Giraldo Giraldo.

<sup>26</sup> Fls. 143 a 151 c.p. 1.

*Acorde con los principios tributarios de orden constitucional, resulta ajustado a derecho que OCENSA, como beneficiario de las condiciones de mercado propias del Municipio de Monterrey, contribuya con las cargas del mismo a través del pago del impuesto de industria y comercio.*

*Por las razones expuestas, el municipio no comparte la posición de OCENSA al pretender eludir del cumplimiento de sus obligaciones tributarias alegando una exención a todas luces improcedente.*

*(...) es necesario recordar que, tal como se ha sostenido a lo largo del procedimiento administrativo, Ocesa sí es contribuyente del Impuesto de Industria y Comercio en el Municipio de Monterrey en atención a que realiza uno de los hechos generadores del mencionado impuesto, sin que exista a su favor el establecimiento de exención alguna»<sup>27</sup>. (Negrillas fuera de texto).*

De acuerdo con lo anterior, en ninguno de los actos transcritos se hizo mención al cobro del impuesto de industria y comercio por la realización de actividades comerciales e industriales en el Municipio de Monterrey por parte de Oleoducto Central S.A. – OCENSA, por concepto de mezcla de hidrocarburos o almacenamiento, pues lo que se debatió en sede administrativa fue la aplicación de la exención prevista en el artículo 16 del Código de Petróleos para la actividad de transporte de petróleo por oleoducto y que se hubiera utilizado la jurisdicción municipal para desarrollar su actividad comercial, amén de que “escoger” a un municipio como la “plaza de mercado” de su actividad no constituye un hecho generador del tributo.

En ese contexto, lo alegado por el municipio en la contestación de la demanda y en el recurso de apelación constituye un argumento nuevo que propone como fundamento del cobro del tributo, pero que no fue objeto de discusión en sede gubernativa y solamente fue planteado en el proceso iniciado en la jurisdicción contencioso administrativa, como acertadamente lo concluyó el Tribunal.

En esas condiciones, no es procedente plantear hechos nuevos que no fueron objeto de discusión en la actuación administrativa, pues con ello se vulneraría el derecho al debido proceso, de defensa y contradicción del contribuyente.

La Sala advierte que si la Administración hubiera determinado dentro del proceso de determinación del tributo que la actora realiza actividades comerciales e industriales, así ha debido señalarlo en los actos acusados e incluso tenía la facultad de ampliar el requerimiento especial oportunamente.

---

<sup>27</sup> Fls. 137 a 142 c.p. 1.

En todo caso, la Sala precisa que la prohibición de establecer cualquier tipo de impuesto territorial al transporte de petróleo por oleoductos no solo es para disponer *directamente* como hecho generador dicha actividad, sino que se hace extensiva a que *indirectamente* se prevean gravámenes o se subsuman en otras actividades operaciones indispensables para poder realizar el transporte del petróleo.

Lo anterior, es suficiente para no dar prosperidad al recurso de apelación interpuesto por el ente demandado y, en consecuencia, se confirmará la sentencia apelada.

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

### **F A L L A**

**CONFÍRMASE** la sentencia apelada, por las razones expuestas en la parte motiva de este proveído.

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

La anterior providencia fue estudiada y aprobada en sesión de la fecha.

**CARMEN TERESA ORTIZ DE  
RODRÍGUEZ**  
Presidente de la Sección

**HUGO FERNANDO BASTIDAS  
BÁRCENAS**

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**

