

ACUMULACION DE PRETENSIONES – Procede siempre que el juzgador sea competente para conocer de todas / ACUMULACION OBJETIVA DE PRETENSIONES – Elementos / ACCION DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO – Alcance. Reparación directa / EXCEPCION DE INEPTITUD SUSTANTIVA DE LA DEMANDA POR INDEBIDA ACUMULACION DE PRETENSIONES – Improcedencia

La Sala precisa que conforme con el artículo 82 del Código de Procedimiento Civil, aplicable por remisión del artículo 145 del C.C.A., el demandante podrá acumular en una misma demanda varias pretensiones contra la parte demandada, aunque no sean conexas, siempre que el juzgador sea competente para conocer de todas; que éstas no se excluyan entre sí, salvo que se formulen como principales y subsidiarias y, que puedan tramitarse por el mismo procedimiento. Los anteriores elementos identifican la denominada acumulación objetiva de pretensiones, en la medida que se trata de distintas pretensiones formuladas en contra de un mismo sujeto procesal. Ahora bien, de conformidad con el artículo 85 del C.C.A., toda persona que se crea lesionada en un derecho amparado en una norma jurídica podrá pedir: (i) que se declare la nulidad del acto administrativo y, (ii) que se le restablezca en su derecho. La norma en comento también precisa que se puede solicitar la reparación del daño. Cuando se declara la nulidad de los actos administrativos, lo propio es que, de manera consecuente, se restablezca el derecho. El restablecimiento del derecho implica que se restablezca la situación jurídica que tenía el sujeto afectado con el acto, no a la situación previa que tenía antes de dicho acto, sino a la situación jurídica en que estaría el sujeto, si ese acto no se hubiera expedido. Es lo que en derecho se conoce como el restablecimiento in natura. La doctrina ha precisado que para lograr la reparación del daño in natura se debe remover la causa que lo ha generado, y, luego de que ello ocurra, se debe procurar realizar las actividades necesarias para que el sujeto afectado con el hecho dañoso quede en una situación similar a la que tendría si el hecho no se hubiere realizado. De manera que en la acción de nulidad y restablecimiento del derecho la anulación del acto es el presupuesto para la procedencia del restablecimiento del derecho, puesto que estas dos pretensiones conforman una sola unidad conceptual.

FUENTE FORMAL: CODIGO DE PROCEDIMIENTO CIVIL – ARTICULO 82

ACTIVIDAD COMERCIAL – Son entre otras las enunciadas en el Código de Comercio / USO DE LAS OBRAS DE INFRAESTRUCTURA DE TRANSPORTE A LOS USUARIOS – No está gravada con el impuesto de industria y comercio / INVIAS – Objeto. Funciones / PEAJE – Es una tasa / USO DE LA INFRAESTRUCTURA VIAL – Es un servicio pero no se equipara al señalado en la Ley 14 de 1983

El artículo 35 lista como actividades comerciales, entre otras, las definidas como tales por el Código de Comercio siempre y cuando no estén consideradas por el mismo código o por la ley como actividades industriales o de servicios. La Sala observa que entre los emplazamientos para declarar y las liquidaciones de aforo existe inconsistencia en cuanto a la actividad que pretendía gravar el municipio. En un principio emplazó a la parte actora para que pagara el impuesto por la realización de la actividad de “mantenimiento de la infraestructura vial dentro del territorio del Municipio de Palmira”, y, luego, en las liquidaciones oficiales cambió su argumentación, para gravar el “cobro del uso de las obras de infraestructura de transporte a los usuarios en el municipio de Palmira.” Es decir, no existe correspondencia entre los argumentos de los emplazamientos y la de los actos liquidatorios. En todo caso, conforme a las liquidaciones de aforo queda claro que

para el municipio demandado constituye una actividad gravada con el impuesto de industria y comercio el hecho de que el INVIAS permita el uso de las obras de infraestructura de transporte a los usuarios en el Municipio de Palmira. Para la Sala, esa actividad no está gravada con el impuesto de industria y comercio. El Decreto 2171 de 1992 define al Instituto Nacional de Vías - INVIAS, como un establecimiento público del orden nacional, con personería jurídica, autonomía administrativa, patrimonio propio y adscrito al Ministerio de Transporte. Conforme con ese decreto, al INVIAS le corresponde ejecutar las políticas y proyectos relacionados con la infraestructura vial a cargo de la Nación en lo que se refiere a carreteras, y entre algunas de sus funciones están: ejecutar la política del Gobierno Nacional en relación con la infraestructura vial de su competencia; elaborar en conjunto con el Ministerio de Transporte los planes, programas y proyectos tendientes a la construcción, reconstrucción, mejoramiento, rehabilitación, conservación, atención de emergencias y demás obras que requiera la infraestructura vial de su competencia y, recaudar los peajes y demás cobros sobre el uso de la infraestructura vial de su competencia, exceptuando las carreteras, puentes y túneles entregados en concesión. Con respecto a la naturaleza jurídica del "peaje", la Corte Constitucional explicó que consiste en la "tasa" o retribución que el usuario de una vía pública paga por su utilización, con el fin de garantizar la existencia y el adecuado mantenimiento, operación y desarrollo de la infraestructura vial que haga posible y eficiente el transporte terrestre. Con fundamento en las normas y doctrina expuesta, la Sala considera que la función de permitir el uso de la infraestructura vial que al INVIAS le corresponde mantener en buen estado, por ley, constituye un servicio, pero no un servicio análogo a los que alude el artículo 36 de la Ley 14 de 1983. Es más bien un servicio público, tanto por la entidad que lo presta, como por el interés general que representa.

FUENTE FORMAL: CODIGO DE COMERCIO – ARTICULO 35

ACTIVIDADES ANALOGAS – Concepto y alcance / INVIAS – Las actividades que presta no se asemejan a ninguna de las enunciadas en la ley 14 de 1983

Si bien el artículo 36 de la Ley 14 de 1983 establece de manera enunciativa y no taxativa, los servicios que pueden ser gravados con el impuesto de industria y comercio, cuando alude a que se pueden gravar servicios análogos a los listados en esa norma, debe entenderse que se refiere a servicios semejantes o similares. Así lo dijo la Corte Constitucional en la sentencia C- 220 de 1996, cuando declaró exequible la expresión "o análogas" contenida en el artículo 36 de la Ley 14 de 1983, porque se consideró que no viola el principio de legalidad tributaria. Precisó la Corte que "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". El servicio que presta el INVIAS no se asemeja ni es similar a ninguno de los enunciados en el artículo 36 de la Ley 14 de 1983, porque, por ley, al INVIAS es a la única institución del Estado que le corresponde la construcción, conservación, mantenimiento, operación y desarrollo de la infraestructura vial nacional. Esa actividad se realiza en ejercicio de la función administrativa que, por disposición del artículo 209 de la Carta Política, está al servicio de los intereses generales. Por eso, es la única institución que puede permitir el uso de la infraestructura vial nacional y cobrar un peaje por ese uso con el único propósito de garantizar el adecuado mantenimiento, operación y desarrollo de las vías. Ese peaje, como lo dijo la Corte es una tasa que entra a formar parte de los ingresos corrientes de la

Nación y, por tanto, como retribución del servicio, no se asemeja o asimila en nada a la retribución que se percibe por los servicios a que alude el artículo 36 de la Ley 14 de 1983.

FUENTE FORMAL: LEY 14 DE 1983 – ARTICULO 36

IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO – Grava las construcción, explotación o conservación de un a obra o bien destinados al servicio o uso público / PEAJES – No están gravados con el impuesto de industria y comercio

La Sala ha dicho que el recaudo y administración de peajes no constituye, por sí mismo, una actividad comercial o de servicio gravada con el impuesto de industria y comercio, en reciente sentencia también precisó que son las actividades de “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”, que realizan terceros a favor del Estado en desarrollo de contratos como por ejemplo el de concesión, son actividades mercantiles, porque se enmarcan como tal dentro de las actividades que regula el Código de Comercio. En tal sentido, dijo que la actividad de construcción total o parcial de obras, puede enmarcarse perfectamente en la Ley 14 de 1983 como una actividad de servicios, en la medida que el artículo 36 contempla la construcción como una actividad de servicios y, las actividades de explotación o conservación total o parcial de obras, como una actividad mercantil, en la medida que el artículo 35 contempla la explotación de vías y de otro tipo de infraestructuras, como actividades mercantiles, pero cuando son ejecutadas por terceros distintos del Estado. Para la Sala no está gravado con el impuesto lo que recibe la Nación a título de peajes, porque si bien la acción de permitir el uso de las vías públicas puede encajar en la noción de servicio, lo cierto es que ese servicio, se reitera, se presta como parte de los deberes que le corresponde cumplir para la consecución de los fines del Estado. Pero, además, la Nación recibe los ingresos a título de tasa, es decir, a título de ingreso corriente de la Nación de carácter no tributario, que se cobra con fundamento en el artículo 338 de la Constitución Política y de la Ley 105 de 1993, como recuperación de los costos de los servicios prestados y de la inversión en actividades de construcción, rehabilitación y conservación de los proyectos de infraestructura vial nacional.

RESTABLECIMIENTO IN NATURA – Objeto / DEVOLUCION DE DINEROS EMBARGADOS – No procede cuando la medida no se practica o sobre pagos futuros no realizados

Como se precisó anteriormente, el restablecimiento in natura que surge como consecuencia de la declaratoria de nulidad de los actos administrativos demandados tiene por objeto restablecer la situación jurídica que tenía el sujeto afectado con el acto a la situación jurídica en que estaría, si ese acto no se hubiera expedido. La devolución de dineros embargados no es procedente, porque la medida de embargo no se tomó en los actos administrativos demandados. La medida de embargo se debe tomar con posterioridad a éstos, pues es presupuesto de cualquier proceso de cobro administrativo coactivo, la preexistencia del título ejecutivo, esto es, de los actos administrativos que determinan el impuesto e imponen la sanción. Por tanto, no se puede restablecer un derecho que, cuando se expidieron los actos demandados, aún no se había supuestamente afectado. Por las mismas razones, el pago de la obligación fiscal es una circunstancia que ocurre con posterioridad a los actos demandados, no con anterioridad a los mismos, pero ocurre, en principio, por mera liberalidad de quien efectúa el pago, pues, en tanto

esté en discusión la legalidad de tales actos, la parte actora puede abstenerse de efectuar el pago. Es más, iniciado un proceso de cobro coactivo, si se demanda la nulidad de los títulos ejecutivos, ese hecho constituye excepción contra el mandamiento. De manera que, quien voluntariamente decide pagar la obligación tributaria determinada oficialmente y discutida ante la jurisdicción, podrá reclamar la devolución de lo pagado, cuando mediante sentencia se declare la nulidad de los actos demandados. Pero, en todo caso, debe darse la oportunidad a la Administración Tributaria para hacer la devolución. Por lo tanto, la orden de devolución de dinero que impartió el a quo, de manera genérica sin aludir a ninguna cuantía, ni mucho menos a la pretendida, carece de fundamento legal, toda vez que no se hizo en consideración a hechos probados sino a que supuso que el INVIAS pudo haber hecho ciertos pagos o que el Municipio le habría hecho un embargo.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS

Bogotá, D.C., Veintisiete (27) de octubre de dos mil once (2011)

Radicación número: 76001-23-31-000-2001-05579-01(17298)

Actor: INSTITUTO NACIONAL DE VIAS-INVIAS

Demandado: MUNICIPIO DE PALMIRA

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el apoderado del municipio de Palmira contra la sentencia del 7 de marzo de 2008, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que falló lo siguiente:

“PRIMERO: DECLARAR parcialmente fundada la excepción de INEPTITUD DE LA DEMANDA POR INDEBIDA ACUMULACIÓN DE PRETENSIONES, propuesta por la parte demandada.

SEGUNDO: DECLARAR infundada la excepción INEPTA DEMANDA POR NO ALLEGAR NI SOLICITAR COMO PRUEBA LAS NORMAS LOCALES INVOCADAS COMO VIOLADAS, propuestas por la parte demandada.

TERCERO: DECLÁRESE la nulidad de las Resoluciones No AJE-451-00-032 y AJE-451-00-033 del 12 de septiembre de 2000 “Por medio de las cuales se fija una liquidación de aforo del Impuesto de Industria y Comercio e impone una sanción y Resoluciones AJE-451-01-037 y AJE-451-01-038 del 8 de octubre de 2001, por medio de las cuales se resuelve el recurso de reconsideración.

CUARTO: Como consecuencia de lo anterior, se ORDENA, a título de restablecimiento del derecho, devolver las sumas efectivamente pagadas o embargadas debidamente indexadas, tal como se estableció en la parte motiva de esta providencia, por la ejecución o cumplimiento de los actos administrativos anulados en esta providencia, o en su defecto DECLARAR que INVÍAS no está obligado a pagar ninguna suma de dinero por concepto de administración y recaudo de peaje tal como lo ordenaron los actos administrativos declarados nulos en esta providencia.

QUINTO: NIEGASE (sic) las demás pretensiones de la demanda.”

ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS

El 12 de junio de 2000, la División de Rentas de la Gerencia de Hacienda y Finanzas Públicas de la Alcaldía Municipal de Palmira, mediante las resoluciones AJE-451-00-009 y AJE-451-00-010, emplazó a la demandante para declarar el Impuesto de Industria y Comercio de los años 1997 y 1998. Estos emplazamientos fueron respondidos por la actora el día 13 de julio de 2000.

El 12 de septiembre de 2000, mediante las Resoluciones números AJE-451-00-032 y AJE-451-00-033, el municipio profirió liquidación de aforo del ICA por los años 1997 y 1998 e impuso sanción por no declarar. En dichos actos, fijó el impuesto por el año 1997 en \$116.833.000 y la sanción en \$233.667.000; y para el año 1998 en \$122.217.000 el impuesto, y la sanción en \$244.433.000.

Los anteriores actos citados fueron confirmados por las Resoluciones AJE-451-01-037 y AJE-451-01-038 del 8 de octubre de 2001, en virtud de los recursos de reconsideración interpuestos por el INVÍAS.

ANTECEDENTES PROCESALES

LA DEMANDA

El Instituto Nacional de Vías INVÍAS, mediante apoderado judicial, formuló las siguientes pretensiones:

***“PRIMERA:** Que se declare la NULIDAD de las Resoluciones No AJE-451-00-032 y AJE-451-00-033 de septiembre 12 de 2000 “Por medio de las cuales la División de Rentas de la Gerencia de Hacienda y Finanzas Públicas del Municipio de Palmira, fija una liquidación oficial de aforo del Impuesto de Industria y Comercio e impone una sanción al Instituto Nacional de Vías”.*

***SEGUNDA:** Que se declare la nulidad de las Resoluciones No AJE-451-01-037 y AJE-451-01-038 de 8 de octubre de 2001, “Por medio de la cual se decide el recurso de reconsideración interpuesto contra las Resoluciones No AJE-451-00-032 y AJE-451-00-033 de septiembre 12 de 2000.*

***TERCERA:** Que como consecuencia de lo anterior, y a título de restablecimiento del derecho se declare que el Instituto Nacional de Vías, no es sujeto pasivo del impuesto de Industria y Comercio, y por ende no tiene la obligación de declarar ni pagar dicho impuesto y como*

consecuencia lógica de dicha declaración no debe pagar la sanción, por la no declaración oportuna del impuesto de Industria y Comercio.

CUARTA: *Solicito al Honorable Tribunal que como consecuencia, de la declaración de que el Instituto Nacional de Vías, no es sujeto pasivo del impuesto de Industria y Comercio, se ordene al Municipio de Palmira, la devolución al Instituto Nacional de Vías de la suma de \$5.576.484.088.00 embargada y trasladada de las cuentas Banco Popular No. 080-00136-5 la suma de \$4.150.965.100.89, Banco Agrario de Colombia No. 0230-050040-8 y 0230-020122-1 la suma de \$125.518.987.11 y Banco Ganadero la No. 310-06870-5 la suma de \$1.300.000.000.00, cuyo titular es el Instituto Nacional de Vías, a las arcas del mencionado municipio. (Se anexan pruebas sobre los giros respectivos).*

QUINTA: *La suma que se ordene devolver a favor del Instituto Nacional de Vías, como productos de la solicitud en la pretensión cuarta deben ser reintegradas actualizadas a la fecha de la devolución respectiva.*

SEXTA: *A las sumas que se ordene devolver deberán liquidarse intereses a la tasa mas (sic) alta legalmente permitida, esto es con el interés corriente bancario y el moratorio bancario a que se refiere el Art. 884 del Código de Comercio, hasta la fecha real de devolución, por parte del Municipio de Palmira al Instituto Nacional de Vías, en caso tal que se haga abonos parciales estos serán conforme a lo previsto en el Art. 1653 del Código Civil Colombiano.*

SÉPTIMA: *Que se condene en costas y agencias del derecho al Municipio de Palmira (Departamento del Valle del Cauca), si a ello hubiere lugar.*

Subsidiaria Primera

En tal caso que esa Honorable Corporación, considere lo contrario a lo pedido, esto es no se decrete la nulidad de las resoluciones aquí demandadas ni se ordene el restablecimiento del derecho, a favor de mi asistido, solicito respetuosamente, se liquide en sede judicial, el impuestos (sic) de industria y comercio que debe pagar el Instituto Nacional de Vías, teniendo como base lo probado en el proceso, esto es, teniendo en cuenta la base gravable neta de ingresos de peajes debidamente certificados por el Instituto Nacional de Vías, que es la única entidad estatal que para el caso que nos ocupa, está encargada de recaudar legalmente el peaje en las vías de carácter nacional a cargo de dicha entidad (Se anexan pruebas).”

Invocó como disposiciones violadas las siguientes:

- Los artículos 95 numeral 9º, 150 numeral 12, 154 inciso 2º y 338 de la Constitución Política.
- Ley 6ª de 1992.
- Ley 633 de 2000.
- Ley 14 de 1983.
- Artículo 199 del Decreto 1333 de 1986.
- Artículo 14 del Código Civil.
- Artículo 58 del Código de Régimen Político Municipal.
- Artículo 1º del Acuerdo 52 de 1996.

- Código 8161 del Acuerdo Municipal 183 de 1999.

En el relato de los hechos, además de transcribir literalmente los actos acusados, la demandante indicó que entre los emplazamientos para declarar y las liquidaciones de aforo no existió unidad conceptual en la motivación.

Dijo que, según el artículo 21 de la Ley 105 de 1993, los peajes son tasas que se cobran para la recuperación de los costos de los servicios que se prestan a la comunidad, y no con el ánimo de obtener utilidades. Sostuvo que los ingresos que se obtienen de su recaudo se reinvierten en las obras de mantenimiento y conservación de las vías, sin generar ganancia alguna para la entidad.

Puso de presente que los actos acusados liquidaron el ICA para las vigencias 1997 y 1998, a partir de ciertos acuerdos municipales que no eran aplicables en dichas vigencias. Explicó que en el caso del impuesto del año 1997, se aplicaron las disposiciones del Acuerdo 082 de 1995, que regía para la vigencia fiscal 1995; y para el año 1998, el Acuerdo 52 de 1996, que regía para la vigencia fiscal 1996.

Los cargos de violación que propuso el INVÍAS fueron los siguientes:

Illegalidad de los actos administrativos

La parte actora sostuvo que los actos demandados son contrarios a la Constitución y a la ley.

Dijo que de acuerdo con el artículo 121 de la Ley 633 de 2000, el INVÍAS, por su naturaleza de establecimiento público, no es sujeto pasivo del ICA.

Explicó que el INVÍAS recauda la contribución establecida por la Ley 105 de 1993 como peaje, que nada tiene que ver con las actividades o servicios a que se refiere la Ley 14 de 1983. Luego, agregó que, las actividades de servicio sobre las que recae el ICA son las enunciadas en el artículo 36 de la Ley 14 y las análogas a las mismas. Que, sin embargo, el municipio demandado pretende gravar la actividad de recaudo de peaje sin considerar que el peaje es una contribución legal para la recuperación de una parte mínima de la inversión que hace el INVÍAS en el mantenimiento de las vías.

Desviación de poder

Explicó que el principio de legalidad pregona que las actuaciones de la administración pública deben ceñirse de manera estricta a la ley.

Para la actora, los actos acusados fueron expedidos con desconocimiento del principio de legalidad. Que, el Municipio incurrió en desviación de poder que se materializó en la interpretación errada de la Ley 14 de 1983 y del Decreto 1333 de 1986, así como en la contradicción con los artículos 121 de la Ley 633 de 2000 y 14 del Código Civil.

Falsa motivación

Para la actora, el municipio incurrió en falsa motivación porque interpretó de manera errada que las actividades administrativas que desarrolla el INVÍAS en virtud del Decreto 2171 de 1992 son actividades de servicio de las que originan el Impuesto de industria y comercio. Agregó que los fundamentos utilizados por el municipio para declarar al INVÍAS como sujeto pasivo del ICA no son coherentes.

Transcribió apartes de doctrina judicial de la Corporación, relacionada con la necesidad de fundar los actos administrativos en supuestos de hecho y de derecho reales.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El municipio de Palmira, a través de apoderado judicial, se opuso a las pretensiones de demanda.

Frente a las pretensiones cuarta, quinta y sexta dijo que no era cierto que el INVÍAS hubiera pagado \$5.576.484.088, derivados de los actos administrativos demandados.

Propuso las excepciones de ineptitud sustantiva de la demanda por indebida acumulación de pretensiones. Alegó que el INVÍAS pretende la devolución de la suma de \$5.576.484.0889 recaudada por el municipio por concepto del ICA que se le determinó por los años 1985 a 1996. Esta pretensión, dijo, no tiene nada que ver con las vigencias 1997 y 1998 objeto de discusión.

También invocó la excepción de inepta demanda porque el Municipio no allegó ni solicitó como prueba las normas locales invocadas como violadas.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, en la parte resolutive de la sentencia, (i) declaró parcialmente fundada la excepción de ineptitud de la demanda por indebida acumulación de pretensiones que propuso el municipio demandado, (ii) declaró infundada la excepción de inepta demanda que propuso el municipio demandado, porque la parte actora no allegó las pruebas de las normas locales invocadas como violadas, (iii) declaró la nulidad de los actos demandados, (iv) a título de restablecimiento del derecho, ordenó la devolución de las sumas pagadas por el INVÍAS, debidamente indexadas, por la ejecución o cumplimiento de los actos anulados o, las que hubiera embargado el municipio. En su defecto, declaró que el INVÍAS no está obligado a pagar ninguna suma de dinero por concepto de administración y recaudo de peaje.

Para el Tribunal, la excepción de indebida acumulación de pretensiones prosperó parcialmente porque a pesar de que el INVÍAS pidió la devolución de lo pagado como consecuencia de la nulidad de los actos y, a título de restablecimiento del derecho, dejó constancia de que la entidad demandada no demostró el embargo y traslado de las sumas solicitadas en devolución, como consecuencia de la ejecución de los actos acusados.

En cuanto al fondo del asunto, el Tribunal concluyó que el mantenimiento de la infraestructura vial dentro de la jurisdicción del Municipio de Palmira no es una actividad de servicio de las señaladas en la Ley 14 de 1983 y en el Decreto 1333 de 1986.

Precisó que el artículo 36 de la Ley 14 de 1983 señala *“un marco especial que si bien parte de una enunciación, Si otorga una característica común (...) y dentro de la cual no cabe el mantenimiento de la infraestructura vial (así se trate de todo el municipio), en cumplimiento de un contrato de obra pública departamental por efectos en este caso, de la actividad de servicios que INVÍAS realizó, consistente en el mantenimiento de la infraestructura vial dentro del territorio del Municipio de Palmira, pertenece a la Nación y la administración le corresponde al Departamento, ente que es el que suscribe el contrato con INVÍAS.”* Agregó que *“[L]a connotación del (...) Art. 36, no abarca ni toca como actividad de servicios la construcción de*

una vía pública que no es municipal ni de las dimensiones, calidades y características que identifican la tratada en este proceso.”

Con fundamento en la doctrina judicial de esta Corporación, afirmó que los ingresos que se originan en contratos celebrados para el mantenimiento de vías y que se perciben en calidad del precio de los mismos a través de los peajes, no tienen su fuente en una actividad de servicios. Citó apartes de cierta sentencia del 29 de octubre de 1999.

Finalmente, consideró que al no configurarse el hecho generador del ICA en el caso de la actividad de servicios que el municipio de Palmira le endilgó a la actora en los actos acusados, hay lugar a declarar la nulidad de los actos demandados.

En cuanto al restablecimiento del derecho, ante la ausencia de pruebas, el Tribunal ordenó la devolución de lo que la actora habría pagado efectivamente por concepto del cumplimiento o ejecución de los actos acusados.

EL RECURSO DE APELACIÓN

El apoderado del Municipio de Palmira interpuso recurso de apelación en contra de la sentencia del Tribunal, en el que solicitó que se revoque la decisión y, en su lugar, se nieguen las pretensiones de la demanda.

Su inconformidad con el fallo del Tribunal se centró en que era procedente la excepción de inepta demanda por indebida acumulación de las pretensiones. Para el efecto, reiteró que la parte actora, a título de restablecimiento del derecho, solicitó la devolución de ciertas sumas de dinero que el municipio no habría recaudado. Dijo que en relación con los actos acusados, el municipio no había adelantado proceso de cobro alguno y que de ese hecho se había dejado constancia en las certificaciones expedidas por la tesorera y la Jefe de Ejecuciones Fiscales del municipio de Palmira, que, según dijo, fueron allegadas al proceso. Agregó que el Tribunal omitió valorar esas certificaciones, y con desconocimiento de la prueba resolvió devolver las sumas efectivamente pagadas. También insistió en que el INVÍAS no demostró que las sumas que solicitó en devolución hubieran sido embargadas y trasladadas como consecuencia de la ejecución de los actos demandados.

En cuanto al asunto de fondo, dijo que el municipio determinó el impuesto de industria y comercio por los años 1997 y 1998 porque el INVÍAS permitió la utilización de la estructura vial del Municipio de Palmira y que, en ejecución de ese servicio, recaudó ciertas sumas sobre las que liquidó el impuesto de industria y comercio. Precisó que el ICA no se liquidó por la administración de los peajes.

Indicó que la actividad de mantener la infraestructura vial en óptimo estado satisface las necesidades de la comunidad que las utiliza, y que el cobro por la realización de esta actividad configura el hecho generador del ICA. Que esa actividad no es incompatible con la función pública que realiza la entidad demandante.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

El **INVÍAS**, además de reiterar los argumentos de la demanda, invocó apartes de cierta sentencia de la Corporación del 29 de octubre de 1999, para reforzarlos.

El **MUNICIPIO DE PALMIRA** reiteró los argumentos del recurso de apelación.

El **MINISTERIO PÚBLICO** conceptuó frente al caso. Solicitó confirmar la sentencia del Tribunal.

Adicionalmente, concluyó que el INVÍAS, en desarrollo de las funciones legales de construcción, rehabilitación, mantenimiento, conservación y el cobro por uso de las obras de infraestructura vial no realiza actividades de servicio ni análogas a las que se refiere el artículo 36 de la Ley 14 de 1983, gravadas con el ICA.

Frente a la supuesta indebida acumulación de pretensiones, estimó procedente el restablecimiento del derecho ordenado por el Tribunal, en la medida que si el INVÍAS no es sujeto pasivo del impuesto, tiene derecho a la devolución de lo pagado con ocasión de la actuación de la administración municipal, siempre y cuando la entidad haya realizado un pago efectivo y con soporte en los actos declarados nulos.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala decidir si se ajustaron a derecho las Resoluciones AJE-451-00-009 y AJE-451-00-010 del 12 de junio de 2000, que liquidaron el impuesto de industria y comercio a cargo de la demandante por los años 1997 y 1998, respectivamente; así como las Resoluciones números AJE-451-01-037 y AJE-451-01-038 del 8 de octubre de 2001, confirmatorias de las primeras.

En los términos del recurso de apelación que interpuso el Municipio de Palmira, la Sala definirá los siguientes aspectos: i) Si es procedente la excepción de ineptitud sustantiva de la demanda por indebida acumulación de pretensiones y, ii) Si la actividad de permitir el uso de la malla vial del Municipio de Palmira por parte del INVÍAS es una actividad gravada con el impuesto de industria y comercio y, por tanto, si se debe liquidar sobre el monto de la contribución recaudada a título de peaje.

DE LA EXCEPCIÓN DE INEPTA DEMANDA POR INDEBIDA ACUMULACIÓN DE PRETENSIONES

El municipio apelante disintió de la decisión del Tribunal de acceder parcialmente a la excepción. Para el municipio la excepción debe proceder, porque la parte actora solicitó, a título de restablecimiento del derecho, y como consecuencia de los actos que liquidaron el ICA por los años 1997 y 1998, la devolución de ciertas sumas de dinero que no han sido recaudadas por el municipio y que no han tenido origen en dichos actos. El municipio alegó que el Tribunal no analizó los certificados que aportó, suscritos por la Tesorera y la Jefe de Ejecuciones Fiscales del Municipio de Palmira, que dan cuenta de que no se ha iniciado proceso de cobro alguno derivado de los actos acusados.

Por su parte, el Tribunal expresó que la consecuencia de la declaratoria de nulidad de actos como los que son objeto de este proceso no es otra que la devolución del dinero que la actora haya pagado por concepto de la ejecución de dichos actos. Sin embargo, estimó que la excepción debía prosperar de manera parcial en relación con la cuantía de la suma de dinero cuya devolución solicitó la actora a título de restablecimiento del derecho, pues en el expediente no aparece prueba de que el municipio haya embargado o recaudado la suma total pedida en devolución, como consecuencia de la ejecución de los actos demandados.

La Sala precisa que conforme con el artículo 82 del Código de Procedimiento Civil, aplicable por remisión del artículo 145 del C.C.A., el demandante podrá acumular en una misma demanda varias pretensiones contra la parte demandada, aunque no sean conexas, siempre que el juzgador sea competente para conocer de todas; que éstas no se excluyan entre sí, salvo que se formulen como principales y subsidiarias y, que puedan tramitarse por el mismo procedimiento.

Los anteriores elementos identifican la denominada acumulación objetiva de pretensiones, en la medida que se trata de distintas pretensiones formuladas en contra de un mismo sujeto procesal.

Ahora bien, de conformidad con el artículo 85 del C.C.A., toda persona que se crea lesionada en un derecho amparado en una norma jurídica podrá pedir: (i) que se declare la nulidad del acto administrativo y, (ii) que se le restablezca en su derecho. La norma en comento también precisa que se puede solicitar la reparación del daño.

Cuando se declara la nulidad de los actos administrativos, lo propio es que, de manera consecuente, se restablezca el derecho. El restablecimiento del derecho implica que se restablezca la situación jurídica que tenía el sujeto afectado con el acto, no a la situación previa que tenía antes de dicho acto, sino a la situación jurídica en que estaría el sujeto, si ese acto no se hubiera expedido. Es lo que en derecho se conoce como el restablecimiento *in natura*.

La doctrina ha precisado¹ que para lograr la reparación del daño *in natura* se debe remover la causa que lo ha generado, y, luego de que ello ocurra, se debe procurar realizar las actividades necesarias para que el sujeto afectado con el hecho dañoso quede en una situación similar a la que tendría si el hecho no se hubiere realizado.

De manera que en la acción de nulidad y restablecimiento del derecho la anulación del acto es el presupuesto para la procedencia del restablecimiento del derecho, puesto que estas dos pretensiones conforman una sola unidad conceptual.

Ahora bien, el artículo 138 del C.C.A. dispone que cuando se demande la nulidad del acto, se le debe individualizar con toda precisión. También precisa que cuando se pretendan declaraciones o condenas diferentes de la declaración de nulidad de un acto, deberán enunciarse clara y separadamente en la demanda.

En cuanto a las pretensiones referidas a la nulidad de los actos, también precisa la norma aludida que *“si el acto definitivo fue objeto de recursos en la vía gubernativa, también deberán demandarse las decisiones que lo modifiquen o confirmen; pero si fue revocado, sólo procede demandar la última decisión”*

En ese contexto, la Sala procede a analizar si se acumularon o no de manera indebida las pretensiones propuestas en la demanda.

En el caso concreto, la parte actora propuso 7 pretensiones principales y una pretensión subsidiaria. La Sala se referirá a 5 de las pretensiones propuestas.

Las pretensiones primera y segunda se acumularon debidamente puesto que aluden a la nulidad de los actos administrativos que fijaron la liquidación de aforo y las resoluciones que resolvieron el recurso de reconsideración contra la misma.

¹ Arturo Solarte Rodríguez. La reparación in natura del daño. *VNIVERSITAS*, número 109. Pontificia Universidad Javeriana. Bogotá, Colombia.

Conforme con el artículo 138 del C.C.A., los actos administrativos demandados fueron individualizados con toda precisión y, además, como los actos definitivos, esto es, las liquidaciones de aforo, fueron objeto de recursos en la vía gubernativa, la parte actora demandó las decisiones que confirmaron dichas liquidaciones.

La tercera pretensión, se plantea como consecuencia de las dos anteriores, porque atañe, precisamente al restablecimiento del derecho. En concreto pidió que se declarara que el INVÍAS no es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio, que no está obligado a pagar suma alguna por concepto de ese impuesto, ni mucho menos la sanción. Conforme lo exige el artículo 138 del C.C.A., la parte actora cumplió con el deber de enunciar de manera clara y separadamente las pretensiones diferentes a las de nulidad.

En consecuencia, hasta aquí no se advierte que la parte actora haya incurrido en una indebida acumulación de pretensiones.

Ahora bien, en la cuarta pretensión, la parte actora pide la devolución de la suma de \$5.576.484.088, que, según dijo, fue embargada y trasladada de las cuentas de la entidad, a las arcas del mencionado municipio. En las pretensiones quinta y sexta pide que esa suma se devuelva actualizada y que sobre la misma, se reconozcan intereses corriente bancario y moratorio.

El municipio apelante alega que esta pretensión se acumuló de manera indebida, a las tres primeras pretensiones, porque la suma cuya devolución se pretende no corresponde a la cuantía de los actos acusados que atañen a los periodos gravables 1997 y 1998, sino a la cuantía de vigencias anteriores.

La Sala considera que, no se configura una indebida acumulación de pretensiones, porque como tales, en principio, parecieran ser conexas con las pretensiones 1 a 3. Por lo mismo, a la Sala le competente resolverlas todas. Además, no se advierte que sean contradictorias, y todas pueden tramitarse por el mismo procedimiento. En esa medida, no hay lugar a declarar la excepción de ineptitud sustantiva de la demanda.

Sin embargo, interpretada la contestación de la demanda y el recurso de apelación, la Sala advierte que el Municipio demandado, en realidad, está inconforme con las pretensiones 4 y 5, pero porque, a su juicio, son improcedentes puesto que no estarían probadas. Por eso, la Sala considera que lo que está en discusión no es la indebida acumulación de pretensiones sino la procedencia de las mismas, asunto que se debe analizar cuando se resuelva el fondo del asunto.

En consecuencia, la excepción de ineptitud sustantiva de la demanda por indebida acumulación de pretensiones no prospera por las razones antedichas, y, por tanto, se revocará la decisión del Tribunal.

DE SI LA ACTIVIDAD DE PERMITIR EL USO DE LA MALLA VIAL DEL MUNICIPIO DE PALMIRA POR PARTE DEL INVÍAS ES UNA ACTIVIDAD GRAVADA CON EL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO Y, POR TANTO, SI SE DEBE LIQUIDAR SOBRE EL MONTO DE LA CONTRIBUCIÓN RECAUDADA A TÍTULO DE PEAJE

El municipio apelante sostuvo que los actos acusados liquidaron el impuesto de industria y comercio a cargo de la demandante, por los ingresos obtenidos de la actividad de servicio consistente en el *"mantenimiento de la infraestructura vial"*

dentro del municipio de Palmira", por los años 1997 y 1998, y no por la actividad de *"administración de peajes"*, como equivocadamente lo concluyó el Tribunal. Agregó que el artículo 39 de la Ley 14 de 1983 no prohíbe gravar esta actividad con el impuesto, razón por la que la actora sí es sujeto pasivo del mismo.

Para la Sala el cargo de apelación no prospera por las siguientes razones:

El artículo 32 de la Ley 14 de 1983 dispone que *"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 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"*. (Negrilla fuera de texto).

Para los fines de la citada ley, el artículo 35 lista como actividades comerciales, entre otras, las definidas como tales por el Código de Comercio siempre y cuando no estén consideradas por el mismo código o por la ley como actividades industriales o de servicios.

El artículo 36 de la misma ley regula las actividades de servicio, así:

"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."

Para calificar una actividad como gravada con el impuesto de industria y comercio, lo primero que se debe precisar es si la actividad objeto de análisis califica como mercantil, industrial o de servicios, toda vez que este es el presupuesto del hecho generador del impuesto.

En el caso en examen, inicialmente, el Municipio de Palmira emplazó a la demandante para que declarara, liquidara y pagara el impuesto de industria y comercio correspondiente a los años 1997 y 1998, por la realización de *"la actividad de servicio consistente en el mantenimiento de la infraestructura vial dentro del territorio del Municipio de Palmira, Valle del Cauca."*

Posteriormente, mediante las Liquidaciones de Aforo números AJE-451-00-032 y AJE-451-00-033 del 12 de septiembre del 2000, el municipio calculó el impuesto a cargo sobre el total de los ingresos brutos recaudados en los peajes CIAT y ESTAMBUL, ubicados en la jurisdicción del municipio de Palmira. Para el año 1997 tomó un total de ingresos de \$11.683.331.000 y para el año 1998 de \$12.221.657.000.

En la parte considerativa de las liquidaciones oficiales, el municipio precisó que **“AL INSTITUTO NACIONAL DE VÍAS –INVÍAS- NO SE LE EMPLAZÓ POR EJECUTAR LAS POLÍTICAS Y PROYECTOS RELACIONADOS CON LA INFRAESTRUCTURA VIAL A CARGO DE LA NACIÓN, SINO, POR EL COBRO DEL USO DE LAS OBRAS DE INFRAESTRUCTURA DE TRANSPORTE A LOS USUARIOS EN EL MUNICIPIO DE PALMIRA (...)**” (negrilla fuera de texto)

También indicó que **“EL INSTITUTO NACIONAL DE VÍAS TENGA EN CUENTA QUE EL PEAJE, TASA O TARIFA, QUE COBRA POR EL USO DE LA INFRAESTRUCTURA VIAL DE LA RECTA PALMIRA NO ES OTRA COSA DISTINTA A LA REMUNERACIÓN QUE PAGAN LAS PERSONAS POR EL USO DE ESTE SERVICIO Y QUE EL ARTÍCULO 21 DE LA LEY 105 DE 1993 AUTORIZA COBRAR Y QUE EL INSTITUTO RECAUDA; ACTIVIDAD QUE ES MUY DISTINTA A LA QUE REALIZAN LOS CONTRATISTAS QUE EJECUTAN LA CONSTRUCCIÓN Y CONSERVACIÓN DE LAS CARRETERAS NACIONALES Y A QUIENES NO SE LES DEBE DETERMINAR EL IMPUESTO POR UNA ACTIVIDAD QUE PARA EL AÑO GRAVABLE DE 1997 SÓLO EJERCIÓ EL INSTITUTO.”**

A primera vista, la Sala observa que entre los emplazamientos para declarar y las liquidaciones de aforo existe inconsistencia en cuanto a la actividad que pretendía gravar el municipio. En un principio emplazó a la parte actora para que pagara el impuesto por la realización de la actividad de *“mantenimiento de la infraestructura vial dentro del territorio del Municipio de Palmira”*, y, luego, en las liquidaciones oficiales cambió su argumentación, para gravar el *“cobro del uso de las obras de infraestructura de transporte a los usuarios en el municipio de Palmira.”* Es decir, no existe correspondencia entre los argumentos de los emplazamientos y la de los actos liquidatorios. En todo caso, conforme a las liquidaciones de aforo queda claro que para el municipio demandado constituye una actividad gravada con el impuesto de industria y comercio el hecho de que el INVÍAS permita el uso de las obras de infraestructura de transporte a los usuarios en el Municipio de Palmira.

Para la Sala, esa actividad no está gravada con el impuesto de industria y comercio, por las siguientes razones:

El Decreto 2171 de 1992 define al Instituto Nacional de Vías - INVÍAS, como un establecimiento público del orden nacional, con personería jurídica, autonomía administrativa, patrimonio propio y adscrito al Ministerio de Transporte.

Conforme con ese decreto, al INVÍAS le corresponde ejecutar las políticas y proyectos relacionados con la infraestructura vial a cargo de la Nación en lo que se refiere a carreteras, y entre algunas de sus funciones están: ejecutar la política del Gobierno Nacional en relación con la infraestructura vial de su competencia; elaborar en conjunto con el Ministerio de Transporte los planes, programas y proyectos tendientes a la construcción, reconstrucción, mejoramiento, rehabilitación, conservación, atención de emergencias y demás obras que requiera la infraestructura vial de su competencia y, **recaudar los peajes y demás cobros sobre el uso de la infraestructura vial de su competencia, exceptuando las carreteras, puentes y túneles entregados en concesión.**²

² Artículo 54. Numeral 6. *“Recaudar los peajes y demás cobros sobre el uso de la infraestructura vial de su competencia, exceptuando las carreteras, puentes y túneles entregados en concesión, de conformidad con los respectivos contratos.”*

El artículo 21 de la Ley 105 de 1993³, por la cual se dictan disposiciones básicas sobre el transporte, dispone que los peajes, tarifas y tasas que establezca la Nación sobre el uso de la infraestructura nacional de transporte se destinarán a las obras de construcción, conservación, mantenimiento, operación y desarrollo de la misma.

Con respecto a la naturaleza jurídica del “peaje”, la Corte Constitucional explicó⁴ que consiste en la “tasa” o retribución que el usuario de una vía pública paga por su utilización, con el fin de garantizar la existencia y el adecuado mantenimiento, operación y desarrollo de la infraestructura vial que haga posible y eficiente el transporte terrestre.

Con fundamento en las normas y doctrina expuesta, la Sala considera que la función de *permitir el uso de la infraestructura vial* que al INVIAS le corresponde mantener en buen estado, por ley, constituye un servicio, pero no un servicio análogo a los que alude el artículo 36 de la Ley 14 de 1983. Es más bien un servicio público, tanto por la entidad que lo presta, como por el interés general que representa.

Si bien el artículo 36 de la Ley 14 de 1983 establece de manera enunciativa y no taxativa, los servicios que pueden ser gravados con el impuesto de industria y comercio, cuando alude a que se pueden gravar servicios análogos a los listados en esa norma, debe entenderse que se refiere a servicios semejantes o similares.

Así lo dijo la Corte Constitucional en la sentencia C- 220 de 1996, cuando declaró exequible la expresión “o análogas” contenida en el artículo 36 de la Ley 14 de 1983, porque se consideró que no viola el principio de legalidad tributaria.

Precisó la Corte que *“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”*.

El servicio que presta el INVIAS no se asemeja ni es similar a ninguno de los enunciados en el artículo 36 de la Ley 14 de 1983, porque, por ley, al INVIAS es a la única institución del Estado que le corresponde la construcción, conservación, mantenimiento, operación y desarrollo de la infraestructura vial nacional. Esa actividad se realiza en ejercicio de la función administrativa que, por disposición del artículo 209 de la Carta Política, está al servicio de los intereses generales. Por eso, es la única institución que puede *permitir el uso* de la infraestructura vial nacional y *cobrar un peaje* por ese uso con el único propósito de garantizar el adecuado mantenimiento, operación y desarrollo de las vías. Ese peaje, como lo dijo la Corte es una tasa que entra a formar parte de los ingresos corrientes de la

³ ARTÍCULO 21. TASAS, TARIFAS Y PEAJES EN LA INFRAESTRUCTURA DE TRANSPORTE A CARGO DE LA NACIÓN. Modificado parcialmente por el artículo 1 de la Ley 787 de 2002. Para la construcción y conservación de la infraestructura de transporte a cargo de la Nación, esta contará con los recursos que se apropien en el Presupuesto Nacional y además cobrará el USO de las obras de infraestructura de transporte a los usuarios, buscando garantizar su adecuado mantenimiento, operación y desarrollo.

Para estos efectos, la Nación establecerá **peajes**, tarifas y tasas sobre el **uso** de la infraestructura nacional de transporte y **los recursos provenientes de su cobro se usarán exclusivamente para ese modo de transporte**.

Todos los servicios que la Nación o sus entidades descentralizadas presten a los usuarios accesoriamente a la utilización de la infraestructura Nacional de Transporte, estarán sujetos al cobro de tasas o tarifas. (...)

⁴ T-258 de 1995.

Nación⁵ y, por tanto, como retribución del servicio, no se asemeja o asimila en nada a la retribución que se percibe por los servicios a que alude el artículo 36 de la Ley 14 de 1983.

Por otra parte, aunque la Sala ha dicho que el recaudo y administración de peajes no constituye, por sí mismo, una actividad comercial o de servicio gravada con el impuesto de industria y comercio⁶, en reciente sentencia también precisó⁷ que son las actividades de “*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*”, que realizan terceros a favor del Estado en desarrollo de contratos como por ejemplo el de concesión, son actividades mercantiles, porque se enmarcan como tal dentro de las actividades que regula el Código de Comercio.

En tal sentido, dijo que la actividad de construcción total o parcial de obras, puede enmarcarse perfectamente en la Ley 14 de 1983 como una actividad de servicios, en la medida que el artículo 36 contempla la construcción como una actividad de servicios y, las actividades de explotación o conservación total o parcial de obras, como una actividad mercantil, en la medida que el artículo 35 contempla la explotación de vías y de otro tipo de infraestructuras, como actividades mercantiles⁸, pero cuando son ejecutadas por terceros distintos del Estado.

En efecto, la Sala precisó que cuando el Estado requiere de la intervención de terceros para ejecutar las actividades señaladas, esa intervención se procura, entre otros mecanismos, mediante la suscripción de contratos como el de concesión de obra pública. Como el objeto del contratos de concesión no necesariamente se circunscribe a la actividad de construcción sino que también puede incluir la de explotación y la de conservación de la obra pública, la Sala, en sentencia del 9 de julio de 2009⁹, precisó que cuando estas actividades se ejecutan, en su conjunto, se deben enmarcar como actividades de servicio y, por lo tanto, se gravan como tal, con el impuesto de industria y comercio, en cabeza del contratista, no del Estado.

También aclaró que cuando un concesionario construye una obra, la explota y ejecuta las obras necesarias para su conservación, percibe a cambio una remuneración que conforme con el artículo 32-4 de la Ley 80 de 1993 “ (...) *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*”¹⁰

⁵ Decreto 111 de 1996 “Por el cual se compilan la Ley 38 de 1989, la Ley 179 de 1994 y la Ley 225 de 1995 que conforman el Estatuto Orgánico del Presupuesto”.ARTICULO 27. Los ingresos corrientes se clasificarán en tributarios y no tributarios. Los ingresos tributarios se subclasificarán en impuestos directos e indirectos, y los ingresos no tributarios comprenderán las tasas y las multas (Ley 38/89, artículo 20. Ley 179/94, artículo 55, inciso 10 y artículos 67 y 71).

⁶ Sentencia de octubre 29 de 1999, expediente 9557, C.P. Dr. Delio Gómez Leyva.

⁷ CONSEJO DE ESTADO. Sección Cuarta. Expediente 16370, sentencia del 24 de septiembre de 2009, Consejero ponente Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

⁸ Mediante sentencia del 9 de julio de 2009, la Sala precisó que estas actividades, en estricto sentido y, en su conjunto, enmarcan actividades de servicio gravadas con el impuesto de industria y comercio. CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCION CUARTA. Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS. Bogotá, D. C., Nueve (9) de julio de dos mil nueve (2009). Radicación: 76001-23-31-000-2004-00409-01.No. Interno: 16346.Actor: PROYECTOS DE INFRAESTRUCTURA S.A. –PISA-

⁹ CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección cuarta. Expediente 16346, 9 de julio de 2009.CP. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

¹⁰ “Si bien la mayoría de los autores coinciden en que la característica esencial del contrato de concesión es la remuneración del concesionario por medio de las tarifas pagadas por los usuarios, esa consideración no resulta válida bajo

Por eso, uno de los sistemas de remuneración en los contratos de concesión de construcción de obra pública puede consistir en permitirle al concesionario participar del ingreso que por peajes recauda la Nación cuando explota la obra objeto del contrato de concesión o las obras aledañas a la misma. En este caso, el concesionario adquiere ciertos ingresos que el Estado recauda a título de “derechos, tarifas, tasas, valorización”, para recuperar los costos de la inversión en la obra. En cambio, el concesionario los percibe a título de precio del contrato y, por lo tanto, son susceptibles de ser gravados con el impuesto de industria y comercio.

Para la Sala no está gravado con el impuesto lo que recibe la Nación a título de peajes, porque si bien la acción de permitir el uso de las vías públicas puede encajar en la noción de servicio, lo cierto es que ese servicio, se reitera, se presta como parte de los deberes que le corresponde cumplir para la consecución de los fines del Estado. Pero, además, la Nación recibe los ingresos a título de tasa, es decir, a título de ingreso corriente de la Nación de carácter no tributario, que se cobra con fundamento en el artículo 338 de la Constitución Política y de la Ley 105 de 1993, como recuperación de los costos de los servicios prestados y de la inversión en actividades de construcción, rehabilitación y conservación de los proyectos de infraestructura vial nacional.

En consecuencia, como en el caso en examen los actos acusados no gravaron propiamente las actividades de construcción, operación o mantenimiento de la infraestructura vial en el municipio de Palmira, sino la actividad de permitir el uso de dicha infraestructura, es claro que, como acertadamente concluyó el Tribunal, que el INVIAS no desarrolló una actividad gravada con el ICA en el municipio de Palmira y, por tanto, no es sujeto pasivo del impuesto.

Lo anterior resulta suficiente para confirmar la nulidad de los actos declarada por el Tribunal.

DEL RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

El Tribunal, en el numeral cuarto de la parte resolutive de la sentencia apelada, como consecuencia de la decisión de declarar la nulidad de los actos demandados y, a título de restablecimiento del derecho, ordenó al municipio, de manera genérica, que devolviera las sumas que el INVIAS hubiera efectivamente pagado o que el municipio hubiera embargado, debidamente indexadas, por la ejecución o cumplimiento de los actos administrativos anulados. También dijo que *“En su defecto DECLARAR que INVIAS no está obligado a pagar ninguna suma de dinero por concepto de administración y recaudo de peaje tal como lo ordenaron los actos administrativos declarados nulos en esta providencia”*

El municipio demandado discrepa de esa decisión porque, según dijo, hay pruebas en el expediente que dan cuenta de que el monto que el INVIAS solicitó en devolución fue embargado para satisfacer obligaciones tributarias distintas a las que se derivan de los actos demandados.

Sala modificará el numeral cuarto de la sentencia, por las siguientes razones:

la estipulación del numeral 4º del artículo 32 de la ley 80 de 1993, que permite cualquier tipo de remuneración al concesionario, estipulando la generalidad de “cualquier otra modalidad de contraprestación que las partes acuerden”. Contrato de Concesión. Veeduría Distrital. Consultar en <http://www.veeduríadistrital.gov.co>

Como se precisó anteriormente, el restablecimiento *in natura* que surge como consecuencia de la declaratoria de nulidad de los actos administrativos demandados tiene por objeto restablecer la situación jurídica que tenía el sujeto afectado con el acto a la situación jurídica en que estaría, si ese acto no se hubiera expedido.

La entidad demandante pidió, para satisfacer el restablecimiento del derecho, lo siguiente:

1. Que se declare que no es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio
2. Que se declare que no tiene la obligación de pagar ese impuesto ni la sanción por no declarar.
3. Que se devuelva la suma de \$5.576.484.088 que fuera embargada para pagar la deuda derivada de los actos demandados. Y que, además, se devuelva indexada y sobre la misma se liquide el interés bancario corriente y el moratorio.

Habida cuenta de que los actos administrativos demandados tuvieron como fin fijar la liquidación de aforo del impuesto de industria y comercio al contribuyente INSTITUTO NACIONAL DE VIAS – INVIAS-, por los años 1997 y 1998, y la sanción por no declarar, para la Sala, el derecho se restablece declarando como probadas las pretensiones 1 y 2, anteriormente listadas, esto es, declarando (i) que el INVIAS no es sujeto pasivo del ICA por los años gravables 1997 y 1998 y, (ii) que, por tanto, no está obligado a pagar el impuesto y la sanción por no declararlo.

La devolución de dineros embargados no es procedente, porque la medida de embargo no se tomó en los actos administrativos demandados. La medida de embargo se debe tomar con posterioridad a éstos, pues es presupuesto de cualquier proceso de cobro administrativo coactivo, la preexistencia del título ejecutivo, esto es, de los actos administrativos que determinan el impuesto e imponen la sanción. Por tanto, no se puede restablecer un derecho que, cuando se expidieron los actos demandados, aún no se había supuestamente afectado.

Por las mismas razones, el pago de la obligación fiscal es una circunstancia que ocurre con posterioridad a los actos demandados, no con anterioridad a los mismos, pero ocurre, en principio, por mera liberalidad de quien efectúa el pago, pues, en tanto esté en discusión la legalidad de tales actos, la parte actora puede abstenerse de efectuar el pago. Es más, iniciado un proceso de cobro coactivo, si se demanda la nulidad de los títulos ejecutivos, ese hecho constituye excepción contra el mandamiento.¹¹

De manera que, quien voluntariamente decide pagar la obligación tributaria determinada oficialmente y discutida ante la jurisdicción, podrá reclamar la devolución de lo pagado, cuando mediante sentencia se declare la nulidad de los actos demandados. Pero, en todo caso, debe darse la oportunidad a la Administración Tributaria para hacer la devolución.

Por lo tanto, la orden de devolución de dinero que impartió el a quo, de manera genérica sin aludir a ninguna cuantía, ni mucho menos a la pretendida, carece de fundamento legal, toda vez que no se hizo en consideración a hechos probados sino a que supuso que el INVIAS pudo haber hecho ciertos pagos o que el Municipio le habría hecho un embargo.

¹¹ Artículo 831 E.T., numeral 5.

El juez tiene el deber de fallar con fundamento en los hechos probados, conforme lo demanda el artículo 304 del C.P.C. Y, además, la sentencia debe ser congruente con los hechos y las pretensiones aducidos en la demanda. Por eso, el juez no puede condenar al demandado por cantidad superior o por objeto distinto del pretendido en la demanda, ni por causas diferentes a la invocada en esta. [Art. 305 del C.P.C]

Conforme lo alegó el municipio demandado, el INVÍAS pretendió, de manera indebida la devolución de sumas que si bien fueron embargadas, se embargaron para cubrir obligaciones fiscales distintas a las que se derivan de los actos acusados. Este hecho no lo analizó el a quo y, por eso, no advirtió que, en efecto, en el expediente reposan como prueba dos certificaciones expedidas por la Tesorera del Municipio de Palmira¹² y por la Jefe de la Oficina de Ejecuciones Fiscales del municipio¹³. En la primera, se certifica que el municipio no ha obtenido pago alguno por parte de INVÍAS, en relación con los actos acusados; y, en la segunda, se certifica que el municipio no ha iniciado el procedimiento de cobro en contra de la actora, con fundamento en los actos acusados, y que tampoco se ha practicado medida de embargo alguna a las cuentas de la entidad, con relación con los mismos.

Adicionalmente, en el expediente obra la copia de la Resolución número 004906 del 29 de noviembre de 2000, expedida por la Directora General (E) del INVÍAS¹⁴, que en la parte considerativa señala que el Municipio de Palmira, a través de la Oficina de Ejecuciones Fiscales, libró el mandamiento de pago 0468 del 3 de enero de 2000, teniendo como título ejecutivo ciertas resoluciones que liquidaron oficialmente el ICA a cargo del INVÍAS por los años 1985 a 1996. Más adelante se afirma que la Oficina de Ejecuciones Fiscales libró embargo contra el INVÍAS que se hizo efectivo el día 23 de noviembre de 2000, por la suma de \$5.576.484.088; cifra que corresponde a la que solicitó como devolución en este proceso.

Las pruebas que reposan en el expediente permiten concluir que la parte actora no probó que, en cumplimiento de los actos cuya nulidad demandó, pagó el impuesto de industria y comercio de los años 1997 y 1998, más las correspondientes sanciones, en cuantía de \$350.500.000¹⁵ y \$366.650.000¹⁶. Las pruebas dan cuenta del embargo del que fue objeto la parte por obligaciones fiscales distintas a las determinadas en los actos acusados y, por eso, ni por la decisión de nulidad que impartió el tribunal y que confirma la Sala, le asiste el derecho a pedir la devolución, a instancia de esta providencia. Lo anterior sin perjuicio del derecho que pueda demostrar en otras actuaciones administrativas o judiciales distintas a las que ahora se analiza.

En consecuencia, la Sala modificará el restablecimiento del derecho ordenado por el Tribunal a quo, para, en su lugar, declarar que el INVÍAS no es contribuyente del impuesto de industria y comercio por el hecho haber permitido el uso de la infraestructura vial nacional y, por lo tanto, no adeuda suma alguna por concepto del impuesto de industria y comercio de los años gravables 1997 y 1998 a favor del municipio de Palmira ni por concepto de sanción por no declarar.

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

¹² F. 248 c.p.

¹³ Fl. 249 c.p.

¹⁴ Fls 144 a 146 c.p.

¹⁵ Cuantía de la Resolución AJE-451-00-032 del 12 de septiembre de 2000

¹⁶ Cuantía de la Resolución AJE-451-00-033 del 12 de septiembre de 2000

FALLA

1. **REVÓCASE** el numeral primero de la sentencia apelada. En su lugar **DECLÁRASE** no probada la excepción de inepta demanda por indebida acumulación de pretensiones.
2. **CONFÍRMANSE** los numerales segundo, tercero y quinto de la sentencia apelada.
3. **MODIFÍCASE** el numeral cuarto de la sentencia apelada, el cual queda así:

*“CUARTO: A título de restablecimiento del derecho, **DECLÁRASE** que el Instituto Nacional de Vías -INVÍAS – no es contribuyente del impuesto de industria y comercio por el hecho de haber permitido el uso de la infraestructura vial nacional y, por lo tanto, no adeuda suma alguna por concepto del impuesto de industria y comercio de los años gravables 1997 y 1998 a favor del municipio de Palmira ni por concepto de sanción por no declarar dicho impuesto.”*

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

Esta providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente de la Sala

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ