

LIQUIDACION DE AFORO - Determina oficialmente el impuesto al contribuyente que omite presentar el denuncia tributario / PROCESO DE COBRO COACTIVO - Tiene por finalidad hacer efectivas las obligaciones claras, expresas y exigibles previamente definidas a cargo de la Nación / LIQUIDACION DE AFORO Y ACTOS DEL PROCESO DE COBRO COACTIVO - Son actos independientes

La liquidación de aforo es el medio a través del cual, previo el agotamiento de una serie de etapas como el emplazamiento para declarar y la resolución sanción, se determina oficialmente el impuesto al contribuyente que persiste en la omisión de presentar el denuncia tributario. En consecuencia, y de conformidad con lo anterior, no se puede calificar la “Liquidación Oficial de Aforo” como un acto expedido dentro del trámite administrativo de cobro, toda vez que como lo ha sostenido la Sala, el “procedimiento de cobro coactivo” no tiene por finalidad la declaración o constitución de obligaciones o de derechos, sino hacer efectiva mediante su ejecución, las obligaciones claras, expresas y actualmente exigibles, previamente definidas a favor de la entidad territorial y a cargo de los contribuyentes en el respectivo título ejecutivo. Por lo tanto, la Liquidación de Aforo es una actuación previa e independiente a los actos que se susciten en el proceso tendiente a ejecutar su cobro y, por lo mismo, es susceptible de control de legalidad a través de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho.

NOTA DE RELATORIA: Sobre la liquidación de aforo y su diferencia con los actos proferidos en el proceso de cobro coactivo, Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia de 16 de febrero de 2006, Rad. 14977, M.P. María Inés Ortiz Barbosa y 27 de septiembre de 2007, Rad. 15653, Rad. 15653, M.P. María Inés Ortiz Barbosa

ACTIVIDADES DE CONSTRUCCION, MANTENIMIENTO, CONSERVACION, EXPLOTACION Y OPERACIÓN DE OBRAS PUBLICAS - Cuando se ejecutan dentro de un contrato de concesión de obra pública son actividades de servicio que pueden gravarse con el impuesto de industria y comercio

Esta Sala en sentencia del 9 de julio de 2009, en un proceso similar al que se estudia en esta ocasión, además de reiterar la doctrina judicial que se desarrolló en la sentencia del 27 de septiembre del 2007, la aclaró al precisar que las actividades de construcción, mantenimiento, conservación, explotación y operación de obras públicas ejecutadas en desarrollo de un contrato de concesión de obra pública, en estricto sentido y, en su conjunto, se enmarcan como actividades de servicio que pueden ser gravadas con el impuesto de industria y comercio.

FUENTE FORMAL: LEY 80 DE 1993 - ARTÍCULO 32-4 / LEY 14 DE 1983 - ARTICULO 32

NOTA DE RELATORIA: Sobre el impuesto de industria y comercio en construcción de obras públicas por concesión, Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia de 9 de julio de 2009, Rad. 16346, M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO - Liquidación / BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO - En los contratos de concesión de obras públicas son los ingresos derivados del contrato de concesión

El artículo 33 de la Ley 14 de 1983 dispone que el Impuesto de Industria y Comercio se liquidará sobre el promedio mensual de ingresos brutos del año inmediatamente anterior, expresados en moneda nacional y obtenidos por las personas y sociedades de hecho, con exclusión de: Devoluciones ingresos proveniente de venta de activos fijos y de exportaciones, recaudo de impuestos de aquellos productos cuyo precio esté regulado por el Estado y percepción de subsidios. Como los ingresos de una empresa como la demandante, con un objeto social como el descrito, corresponden al pago de las actividades ejecutadas en desarrollo, entre otros, de los contratos de concesión, tales ingresos, independientemente de la forma en que se pacte la remuneración, pueden ser gravados con el impuesto de industria y comercio.

EXPLOTACION DE PEAJES - La instalación de una caseta en jurisdicción del municipio no constituye actividad comercial o de servicios

Con respecto a la actividad denominada: *“explotación de peajes”*, esta Sala reitera que el hecho de instalar una estación de peaje en una vía pública ubicada en jurisdicción territorial de un municipio, no constituye, por sí mismo, una actividad comercial o de servicio. Esa actividad debe verse enmarcada dentro del contrato de concesión y según el objeto social de la empresa.

NOTA DE RELATORIA: Sobre explotación de peajes, Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia de 9 de julio de 2009, Rad. 16346, M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

MOTIVACION DE LAS LIQUIDACIONES OFICIALES - La ausencia de motivación de hechos y de derechos afectan su validez / FALTA DE MOTIVACION - Nulidad de la liquidación oficial

La forma en que el municipio adelantó la actuación y la forma en que motivó el acto, esto es, sin precisar las pruebas que se tuvieron en cuenta y su respectiva valoración para informar cómo se derivó la presunta base gravable, así como la falta de explicación sumaria frente al origen de los ingresos que tuvo en cuenta para calcularla, vulneraron el derecho al debido proceso y al derecho de defensa de la demandante y es por estas razones por las que prosperan las pretensiones a su favor y no porque se considere que la actividad que desarrolla la empresa demandante se estime no gravada con el impuesto de industria y comercio, toda vez que, se reitera, sí se encuentra gravada.

NOTA DE RELATORIA: Sobre la motivación de los actos que determinan obligaciones tributarias, Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia de 25 de octubre de 2006, Rad. 14651, M.P. Ligia López Díaz

IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO - Es independiente del de avisos y tableros

La Sala reitera la posición jurisprudencial de la Corporación, en el sentido de que la causación del Impuesto de Industria y Comercio no implica per se que se genere el Impuesto de Avisos y Tableros, claramente diferenciado en sus

elementos esenciales, toda vez que para que surja la obligación tributaria es indispensable la utilización del espacio público para anunciar y difundir su actividad industrial, comercial o de servicios mediante la colocación de avisos y tableros, por lo que si ello no ocurre, se carece de la calidad de sujeto pasivo.

NOTA DE RELATORIA: Sobre el impuesto de avisos y tableros, Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia de 12 de junio de 2002, Rad. 12646, M.P. Juan Ángel Palacio Hincapié

**CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

Bogotá, D. C., veinticuatro (24) de septiembre de dos mil nueve (2009)

Radicación número: 76001-23-31-000-2004-00345-01(16494)

Actor: PROYECTOS DE INFRAESTRUCTURA S.A. -PISA-

Demandado: MUNICIPIO DE BUGALAGRANDE-VALLE

FALLO

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la entidad demandada, contra la sentencia del Tribunal Administrativo del Valle del Cauca proferida el 29 de septiembre de 2006, que anuló la Resolución 141 del 25 de julio de 2003 y la Resolución 122 del 4 de noviembre de 2003, expedidas por el municipio de Bugalagrande, en las que se formuló y confirmó la liquidación de aforo del impuesto de Industria y Comercio y Avisos y Tableros por el período gravable 1999 a la empresa demandante, liquidó intereses moratorios, actualizó la deuda e impuso la sanción por no declarar.

ANTECEDENTES

La Oficina de Rentas del municipio de Bugalagrande, Valle del Cauca, mediante Resolución 141 del 25 de julio de 2003, profirió la Liquidación de Aforo de Industria y Comercio a cargo de la actora y fijó en: \$142'725.887 el impuesto de Industria y Comercio; \$21'408.883 el impuesto de Avisos y Tableros; \$176'375.621

los intereses moratorios; \$164'134.770 la sanción por no declarar y \$71'808.582 la actualización de la deuda.¹

Inconforme con la decisión, la demandante interpuso recurso de reconsideración, que fue resuelto por la Resolución 122 del 4 de noviembre de 2003. Mediante esta Resolución, la entidad demandada confirmó la Resolución 141 de 2003.²

DEMANDA

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, la sociedad Proyectos de Infraestructura S.A. -PISA-, solicitó la nulidad de la Resolución 141 del 25 de julio de 2003 y de la Resolución 122 del 4 de noviembre de 2003, expedidas por la Alcaldía de Bugalagrande (Valle)³.

A título de restablecimiento del derecho, solicitó que se declare que no está obligada a presentar declaración de industria y comercio y su complementario de avisos y tableros en el municipio de Bugalagrande por el año 1999.

Igualmente, que se declare que ha operado el silencio administrativo positivo, toda vez que, si bien el recurso de reconsideración interpuesto contra la Resolución 141 del 25 de julio de 2003 se decidió dentro del término de un año contado a partir de su interposición, el funcionario que profirió la Resolución 122 de noviembre de 2003 carecía de competencia para expedirla.

Citó como normas violadas los artículos: 29 de la Constitución Política; 35 y 84 del Código Contencioso Administrativo; 177 del Código de Procedimiento Civil, 66 de la Ley 383 de 1987; 59 de la Ley 788 de 2002, 32, 33, 35 y 36 de la Ley 14 de 1983; 643, 715, 716, 717, 730, 734, 742 y Título V del Libro V del Estatuto Tributario; 195 del Decreto 1333 de 1986 y 26, 58, 126,129, 133, 146 y 152 del Acuerdo 051 de 1998 del Concejo Municipal de Bugalagrande.

Como concepto de la violación precisó lo siguiente:

¹ Fl. 7-10

² Fl. 12-19

³ Fl. 325 a 364.

Que el proceso de liquidación de aforo no se ciñó al procedimiento establecido en el Estatuto Tributario.

Que, de conformidad con el artículo 66 de la Ley 383 de 1997 y el artículo 59 de la Ley 789 de 2002, los municipios deben aplicar los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario para efectos de los procesos de fiscalización, liquidación oficial, imposición de sanciones, discusión y cobro relacionados con los impuestos administrados por estos.

Que, teniendo en cuenta lo anterior, el Municipio de Bugalagrande debió emplazar al demandante por no declarar conforme lo dispone el artículo 715 del E.T. y que solo en el evento que no se hubiere atendido el emplazamiento, debió proceder a sancionar, como lo prescribe el artículo 716 del E.T. y posteriormente a formular liquidación de aforo, según el artículo 717 ibídem.

Que PISA no realiza una actividad gravada con el impuesto de industria y comercio en el Municipio de Bugalagrande y que, por lo tanto, no es sujeto pasivo del mismo.

Que la entidad demandada estimó que PISA obtuvo ingresos brutos provenientes de la explotación del peaje "Uribe", pero que el Consejo de Estado ha manifestado en diversas oportunidades que el recaudo y la administración de peajes no es una actividad de servicios ni puede ser considerada como un servicio análogo a los establecidos en la Ley 14 de 1983.

Que la entidad demandada desconoció que la administración y operación de recaudos, mantenimiento y otros en las estaciones de peaje de "Betania y Uribe Uribe" celebrado entre PISA y Peajes S.A. fue cedido a la Empresa Seguridad Movil de Colombia S.A.

Que los peajes están ubicados en una vía pública sobre la cual el Municipio de Bugalagrande no tiene jurisdicción y competencia.

Que los actos demandados gravan los ingresos que genera el contrato de concesión de obra pública, bajo el argumento de que constituye un servicio gravado. Sin embargo, tales contratos no se encuentran catalogados como

servicios gravados en el Acuerdo 051 de 1998 del Municipio de Bugalagrande ni en la Ley 14 de 1983.

Que el municipio se negó a discutir la calidad de sujeto pasivo de PISA, puesto que consideró que este punto debió controvertirse con ocasión de la expedición de la Resolución 069 de 2003 mediante la que, el municipio registró a PISA como contribuyente del ICA.

Que la base gravable que se tuvo en cuenta para calcular el impuesto no es pertinente toda vez que se tuvieron en cuenta los ingresos del año 1999 y no los ingresos del año anterior, como lo exige la ley. Que, además, la liquidación gravó rendimientos financieros obtenidos en la ciudad de Cali.

Que la actora no tiene avisos, tableros o vallas que la anuncien dentro del municipio. Que, en consecuencia, tampoco es sujeto pasivo de este impuesto.

Que la falta de motivación de los actos demandados, en relación con el impuesto de avisos y tableros, constituye causal de nulidad por infracción al debido proceso y al derecho de defensa.

Que la sanción por no presentar la declaración del impuesto de industria y comercio se impuso con fundamento en una norma derogada, esto es, el Acuerdo 026 de 1995 que establecía una sanción equivalente al 100% del impuesto anual de industria y comercio. Que la norma vigente a la ocurrencia de los hechos lo era el artículo 133 del Acuerdo 051 de 1998 que consagra una sanción del 1% de las consignaciones o ingresos del periodo al cual corresponda la declaración no presentada.

Que la Resolución 122 de 2003 fue expedida por autoridad no competente, toda vez que el competente para resolver el recurso de reconsideración es la Secretaría de Hacienda del Municipio conforme lo disponen los artículos 146 y 152 del Acuerdo 051 de 1998. Que, empero, la Resolución 122 de 2003 fue expedida por el Alcalde del municipio.

OPOSICIÓN

La entidad demandada se opuso a las pretensiones y propuso las excepciones de INEPTA DEMANDA, INDEBIDA ACUMULACIÓN DE PRETENSIONES y ERROR DE DERECHO.

Estas excepciones las sustentó de la siguiente manera:

Respecto de la excepción de inepta demanda dijo que la entidad demandante no demandó la Resolución 069 de 12 de marzo de 2003, mediante la cual el municipio de Bugalagrande registró al demandante como contribuyente del impuesto de industria y comercio. Que, en consecuencia, ya no es procedente discutir la calidad de sujeto pasivo del Impuesto de Industria y Comercio.

En cuanto a la excepción de indebida acumulación de pretensiones dijo que se presenta porque la actora pretende que se declare que no es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio y de avisos y tableros en el municipio de Bugalagrande, asunto que ya se resolvió en la Resolución 069 de 2003, que ordenó el registro de la sociedad como contribuyente no exonerado del impuesto discutido. Considera que como tal resolución no fue demandada, no es pertinente pretender en este proceso algo que ya fue definido en acto administrativo diferente a los demandados.

En cuanto al error de derecho, dijo que la actora interpretó erróneamente: *i)* los numerales 9 y 15 del artículo 20 del Código de Comercio que le atribuyen la naturaleza de actos mercantiles a las actividades de explotación de vías y ejecución de obras y de construcciones; *ii)* la incidencia del Estatuto Tributario Nacional vigente en el proceso de cobro coactivo, porque no distinguió entre la etapa persuasiva y coactiva; *iii)* la sentencia del Consejo de Estado, Exp 9557 que involucró a PISA y al municipio de San Pedro, porque le atribuyó efectos *erga omnes* en relación con la obligatoriedad del pago del impuesto en discusión en el municipio de Bugalagrande; *iv)* el artículo 835 ibídem al demandar la nulidad del acto que efectuó la liquidación de aforo para la vigencia de 1999.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Contencioso Administrativo del Valle del Cauca accedió a las súplicas de la demanda con base en las siguientes consideraciones:

El Consejo de Estado, en sentencia del 29 de octubre de 1999, dijo que la actividad que realiza PISA no está sujeta al impuesto de industria y comercio porque la actividad de administrar peajes y la existencia de las casetas de cobro de peaje en las vías ubicadas en jurisdicción de un determinado municipio no es en sí actividad de servicio.

Consideró que la afirmación de que PISA si tenía vallas, avisos y distintivos dentro de la jurisdicción del municipio de Bugalagrande, que la hacen sujeto pasivo del impuesto complementario de avisos y tableros, no tiene sustento probatorio alguno dentro de los actos que se demandan, ni en la contestación de la demanda por parte del municipio.

Afirmó que ante la ausencia de fundamento jurídico de la liquidación de aforo, tanto la liquidación del impuesto de avisos y tableros, como la de sanciones, intereses moratorios y actualización de la deuda, quedan sin piso jurídico alguno.

EL RECURSO DE APELACION

La entidad demandada impugnó la sentencia y para el efecto reiteró los argumentos planteados en la contestación de la demanda y agregó:

El Tribunal desconoció lo estipulado en los artículos 835 y 849-1 del Estatuto Tributario, ya que en los procesos de cobro coactivo sólo son demandables las resoluciones que fallan las excepciones. En consecuencia, debió proferir fallo inhibitorio.

El concepto de INVÍAS, citado en las consideraciones de la sentencia, es atentatorio de la autonomía de las entidades territoriales, ya que ésta no puede decidir sobre las rentas de los municipios.

De acuerdo con varios conceptos del Ministerio de Hacienda, se ha establecido la obligación de pagar el impuesto de industria y comercio por la explotación de vías.

La única forma de determinar los ingresos que obtuvo el concesionario era el recaudo de los peajes.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandante insistió en que la Resolución 069 de 2003, mediante la cual el municipio la registró como contribuyente del impuesto, no sustituye el proceso de emplazamiento, el proceso sancionatorio y el proceso de formulación de liquidación oficial.

Dijo que el municipio no presentó ninguna prueba que demostrara que el actor era sujeto pasivo del impuesto complementario de avisos y tableros y que en la apelación no se objetaron los argumentos referidos a la sanción por no declarar y a la actualización de la deuda. Que, por lo tanto, la discusión sobre esos puntos quedó agotada.

El **demandado** guardó silencio.

El **Ministerio Público** solicitó confirmar la sentencia apelada.

Consideró que la Resolución 069 de 2003 no es el acto que determina la calidad de sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio de un contribuyente. Que la calidad de sujeto pasivo se adquiere por el hecho de realizar alguna de las actividades consagradas en la Ley 14 de 1983 como generadoras del impuesto.

Dijo que las actividades que desarrolló la demandante se ejecutaron en virtud del un contrato de obra pública y que por lo tanto, no pueden ser consideradas actividades comerciales, ni de servicios.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala, en primer término, no advierte que se haya configurado causal de nulidad alguna en el presente proceso. En consecuencia, procede a examinar la legalidad de la Resolución No. 141 de julio 25 de 2003, proferida por el Jefe de la Oficina de Rentas del Municipio de Bugalagrande, Valle del Cauca y de la Resolución No. 122 de noviembre 4 de 2003, proferida por el Alcalde del Municipio

y que confirmó la anterior. Esas resoluciones formularon liquidación de aforo por el impuesto de industria y comercio y de avisos y tableros a cargo del demandante, así como también impusieron sanción por no declarar, fijaron intereses moratorios y actualizaron la deuda.

En el proceso se encuentra acreditado lo siguiente:

- Que con Resolución 069 del 12 de marzo de 2003, por medio de la cual se dice que se inician ciertos trámites para el cobro coactivo del impuesto de industria y comercio, la alcaldía del municipio de Bugalagrande, por una parte, ordenó el registro de la sociedad Proyectos de Infraestructura S.A. Pisa S.A. como contribuyente no exonerado del impuesto de industria y comercio y le asignó número de identificación tributaria y, por otra, requirió a la Sociedad Proyectos de Infraestructura S.A. Pisa S.A. para que dentro de los diez días hábiles siguientes a la ejecutoria de la Resolución, presente las declaraciones y liquidaciones privadas del impuesto de industria y comercio correspondientes a las vigencias fiscales 1998, 1999, 2000, 2001 y 2002, por las actividades comerciales y de servicio ejercidas en el territorio del Municipio de Bugalagrande, Valle del Cauca y remuneradas mediante el recaudo obtenido en la caseta de peaje ubicada en el sitio "La Uribe". Todo eso, con motivo del desarrollo del objeto del contrato de obra pública No. 001 del 30 de diciembre de 1993, suscrito con el Departamento del Valle del Cauca.⁴

- Que, mediante Resolución 066 de 2003, el municipio confirmó la Resolución 069 de 2003.⁵

- Que, mediante resolución 141 de julio 25 de 2003, la Alcaldía Municipal de Bugalagrande profirió la liquidación de aforo de Industria y Comercio a cargo del demandante y le impuso ciertas sanciones.

- Que, mediante Resolución 122 de 2003, se confirmó la anterior decisión.

⁴ Fl. 403 a 406.

⁵ Fl. 415 a 419.

- Que, conforme al certificado de existencia y representación legal, la entidad demandante tiene por objeto principal, entre otras actividades, la construcción de obras públicas por el sistema de concesión.⁶

- Que entre la sociedad Proyectos de Infraestructura S.A. y la Sociedad Peajes S.A. se celebró un contrato de suministro de repuestos y prestación de servicios de administración y operación de recaudos, mantenimiento y otros de la estación de peaje “la Uribe”⁷

- Que, entre la sociedad Peajes S.A. y Seguridad Móvil de Colombia S.A. se convino la cesión del contrato de suministro de repuestos y prestación de servicios de administración y operación de recaudos, mantenimiento y otros de las estaciones de peaje de “Betania y Uribe Uribe” celebrado entre Proyectos de Infraestructura S.A. y Peajes S.A.⁸

Teniendo en cuenta lo anterior y en los términos del recurso de apelación, corresponde a la Sala decidir, en primer lugar, las excepciones propuestas para luego abordar el problema jurídico principal, que se centra en determinar si las actividades de construcción, mantenimiento, conservación, explotación y operación de la segunda calzada de la vía BUGA-TULUA-LA PAILA, al igual que la rehabilitación, conservación, mantenimiento, explotación y operación de la calzada existente que une esos municipios, constituyen actividades gravadas con el impuesto de Industria y Comercio, según el Acuerdo 051 de 1998 expedido por el concejo de Bugalagrande y la Ley 14 de 1983.

En relación con las excepciones de inepta demanda, indebida acumulación de pretensiones y error de derecho, que se fundamentan en la expedición de la Resolución 069 de 2003 mediante la cual el municipio de Bugalagrande registró a la sociedad demandante como sujeto pasivo del impuesto y la requirió para que presentara las declaraciones del impuesto de industria y comercio y de avisos y tableros correspondientes a los años gravables 1998 a 2002, la Sala advierte que la entidad demandada confundió los actos que hacen parte del proceso de determinación del tributo y los que se expiden para adelantar el cobro coactivo.

⁶ Fl. 3 a 6

⁷ Fl. 218 a 241.

⁸ Fl. 242 a 243

La entidad demandada desconoce que, cuando el contribuyente no ha presentado la declaración tributaria correspondiente, el procedimiento a seguir es el previsto en los artículos 715, 716 y 717 del Estatuto Tributario para expedir los actos que constituirán título ejecutivo en el proceso administrativo de cobro coactivo que se adelante con posterioridad. Por disposición del artículo 66 de la Ley 383 de 1997 y el artículo 59 de la Ley 788 de 2002, las entidades territoriales deben aplicar los procedimientos administrativos establecidos en el estatuto tributario nacional, cosa que no hizo la entidad demandada.

Conforme con tal procedimiento, la liquidación de aforo es el medio a través del cual, previo el agotamiento de una serie de etapas como el emplazamiento para declarar y la resolución sanción, se determina oficialmente el impuesto al contribuyente que persiste en la omisión de presentar el denuncia tributario.

En consecuencia, y de conformidad con lo anterior, no se puede calificar la “Liquidación Oficial de Aforo” como un acto expedido dentro del trámite administrativo de cobro, toda vez que como lo ha sostenido la Sala⁹, el “procedimiento de cobro coactivo” no tiene por finalidad la declaración o constitución de obligaciones o de derechos, sino hacer efectiva mediante su ejecución, las obligaciones claras, expresas y actualmente exigibles, previamente definidas a favor de la entidad territorial y a cargo de los contribuyentes en el respectivo título ejecutivo. Por lo tanto, la Liquidación de Aforo es una actuación previa e independiente a los actos que se susciten en el proceso tendiente a ejecutar su cobro¹⁰ y, por lo mismo, es susceptible de control de legalidad a través de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho.

En ese orden de ideas, la entidad municipal demandada vulneró el derecho de defensa de la demandante al considerar que no era pertinente discutir en el proceso de formulación de la liquidación de aforo, la calidad de sujeto pasivo de la misma. En el fallo anteriormente citado, en relación con la violación al derecho de defensa, en un caso análogo al que ahora se discute y en el que también fue parte la demandante, la Sala precisó respecto de los actos administrativos que ordenaban el registro de un contribuyente, lo siguiente:

⁹ Consejo de Estado. Sentencia de febrero 16 de 2006, expediente 14977, M.P. María Inés Ortiz Barbosa.

¹⁰ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia de 27 de septiembre de 2007, Exp. 15653, M.P. María Inés Ortiz Barbosa.

“Los registros utilizados por la Administración para el control de los contribuyentes, son básicamente herramientas que facilitan el ejercicio de las atribuciones de investigación y fiscalización a las autoridades de impuestos¹¹, pero que en manera alguna constituyen la fijación de aspectos inherentes a la liquidación oficial de los tributos o a circunstancias relacionadas con la conformación de las bases gravables.

Por ende, sería arbitrario y vulneraría el mandato superior del debido proceso y el derecho de defensa, impedir a la contribuyente controvertir la obligación tributaria, por la sola circunstancia de que oficiosamente la inscribieron como responsable de ICA, pues tal registro dejaría sin efectos la normatividad legal para que se configure el hecho generador del Impuesto de Industria y Comercio, Avisos y Tableros, que se aducen como desconocidos en la actuación demandada.

La Sala advierte que en las decisiones (Resoluciones 166 y 180 de 2003) que desataron los recursos interpuestos (reposición y en subsidio apelación), la autoridad municipal indicó que “Esta no es la instancia para discutir si PISA es o no, sujeto pasivo del Impuesto de Industria y Comercio y Avisos y Tableros. Ello fue debatido cuando se notificó la resolución 001 del 3 de febrero de 2003”, lo que equivale a una denegación del derecho de defensa.

Al observar los fundamentos jurídicos esbozados en la actuación cuestionada, claramente se evidencia que la Administración no se detuvo en un estudio juicioso y pormenorizado de las razones de las cuales infería que la actora al percibir ingresos por peajes en la estación de BETANIA, jurisdicción del municipio de San Pedro, desarrollaba actividades comerciales y de servicios, motivos que serían suficientes para que la Sala declarara la nulidad de los actos demandados.” (Subrayas fuera del texto)¹².

En el presente caso, el municipio demandado también omitió la práctica de instancias esenciales para el adecuado ejercicio del derecho de defensa de la demandante. El municipio tiene la concepción errada de que con la Resolución No. 069 de 2003 inició un proceso de cobro coactivo, cuando lo que en realidad hizo fue ordenar el registro del demandante en calidad de contribuyente del impuesto de industria y comercio y requerirlo para que presentara las correspondientes declaraciones del impuesto de industria y comercio. Es decir que, en cierta medida, intentó el emplazamiento pero sin atender las formas y términos propios de dicha diligencia, establecidos en los artículos 715 a 717 del Estatuto Tributario, lo que genera la vulneración del derecho al debido proceso y derecho de defensa y permite desestimar las excepciones propuestas.

Ahora bien, respecto del problema jurídico principal, corresponde a la Sala determinar si las actividades que desarrolla la empresa Proyectos de Infraestructura S.A. -PISA-, están gravadas con el Impuesto de Industria y Comercio.

¹¹ Consejo de Estado. Sentencia de septiembre 4 de 2003. expediente 13281, C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié.

¹² Consejo de Estado Sección Cuarta sentencia de 27 de septiembre de 2007, Exp. 15653, M.P. María Inés Ortiz Barbosa

Esta Sala en sentencia del 9 de julio de 2009 ¹³, en un proceso similar al que se estudia en esta ocasión, además de reiterar la doctrina judicial que se desarrolló en la sentencia del 27 de septiembre del 2007, la aclaró al precisar que las actividades de construcción, mantenimiento, conservación, explotación y operación de obras públicas ejecutadas en desarrollo de un contrato de concesión de obra pública, en estricto sentido y, en su conjunto, se enmarcan como actividades de servicio que pueden ser gravadas con el impuesto de industria y comercio.

En efecto, de conformidad con el artículo 32-4 de la Ley 80 de 1993, los contratos de concesión *“son los que celebran las entidades estatales con el objeto de otorgar a una persona llamada concesionario la prestación, operación, explotación, organización o gestión, total o parcial, de un servicio público, o la construcción, explotación o conservación total o parcial, de una obra o bien destinados al servicio o uso público, así como todas aquellas actividades necesarias para la adecuada prestación o funcionamiento de la obra o servicio por cuenta y riesgo del concesionario y bajo la vigilancia y control de la entidad concedente, a cambio de una remuneración que puede consistir en derechos, tarifas, tasas, valorización, o en la participación que se le otorgue en la explotación del bien, o en una suma periódica, única o porcentual y, en general, en cualquier otra modalidad de contraprestación que las partes acuerden.”* (Negrilla fuera de texto)

Bajo este esquema de actividades, de conformidad con el artículo 32 de la Ley 14 de 1983, el Impuesto de Industria y Comercio recae, *“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”.*

El artículo 36 de la Ley 13 de 1984 dispone que 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, casa de huéspedes,*

¹³ Expediente 16346, CP. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

*moteles, amoblados, transporte y aparcaderos, formas de intermediación comercial, tales como el corretaje, la comisión, los mandatos y la compraventa 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, mecánicas automoviliarias y afines, lavado, limpieza y teñido, salas de cine y arrendamiento de películas y de todo tipo de reproducciones que contengan audio y video, negocios de montepíos y los servicios de consultoría profesional prestados a través de sociedades regulares o de hecho” [art. 199 ib.].*

El objeto social de la empresa demandante es *“la construcción de obras públicas por el sistema de concesión, el desarrollo total o parcial, por cuenta propia o terceros, de construcción de obras públicas y privadas bajo cualquier otro sistema distinto al de concesión en bienes inmuebles cualquiera que sea su destinación, la gerencia de proyectos de construcción de obras públicas o privadas, la prestación de cualquier otro servicio de consultoría, de control, de supervisión, de vigilancia, de seguimiento y de asesoría en la coordinación de contratos de construcción de obras públicas o privadas y de proyectos de inversión pública o privada en bienes inmuebles cualquiera que sea su destinación”¹⁴.*

Conforme con las normas citadas y el objeto social de la demandante se concluye que la actividad que ejecutó es de servicios y, por lo tanto, la es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio.

Ahora bien, el artículo 33 de la Ley 14 de 1983 dispone que el Impuesto de Industria y Comercio se liquidará sobre el promedio mensual de ingresos brutos del año inmediatamente anterior, expresados en moneda nacional y obtenidos por las personas y sociedades de hecho, con exclusión de: Devoluciones ingresos proveniente de venta de activos fijos y de exportaciones, recaudo de impuestos de aquellos productos cuyo precio esté regulado por el Estado y percepción de subsidios.

Como los ingresos de una empresa como la demandante, con un objeto social como el descrito, corresponden al pago de las actividades ejecutadas en

¹⁴ Folio 5 anverso.

desarrollo, entre otros, de los contratos de concesión, tales ingresos, independientemente de la forma en que se pacte la remuneración, pueden ser gravados con el impuesto de industria y comercio.

Sobre la base gravable del impuesto, la demandante considera que se debieron tomar los ingresos brutos del año 1999 y no los del año 1998. Sobre la tarifa no precisa nada en particular.

En el caso objeto de análisis, se advierte que en la Resolución 141 de 2003, el municipio totaliza los ingresos que dijo obtener la empresa demandante en el año 1999, procedentes de los que denomina "*explotación del peaje "Uribe"*", con unos rendimientos financieros y les aplica la tarifa del 10 por 1000, sin precisar la actividad que está gravando.

De igual forma la Sala observa que la cifra que se tomó para liquidar la base gravable del impuesto de industria y comercio en la Resolución 141 de 2003, no coincide con las cifras que figuran en los estados financieros y en los soportes contables que fueron aportados por la demandante. En efecto, de las pruebas que dijo el Municipio que valoró, se observa que el valor de \$ 14.122'.225.500 no coincide con la cifra que refleja el estado de resultados y la certificación expedida por el Revisor Fiscal de la empresa y que asciende a la suma de \$ 10.494'142.000.¹⁵ Por lo tanto, tal inconsistencia no permite establecer si la demandada tomó los ingresos del año 1998 o los del año 1999, como lo afirma la demandante.

En el mismo sentido, de la Resolución No. 141 no se puede inferir si las actividades que se gravan son las derivadas del objeto social de la empresa, las derivadas del contrato de concesión de obra pública No. 001 del 30 de diciembre de 1993 o la que se denomina "*explotación del peaje*", y así mismo, no se puede inferir que la base tomada como gravable corresponde a los ingresos que se derivan de las actividades desarrolladas en ejercicio del objeto social de la empresa o de la remuneración pactada en el contrato de concesión o exclusivamente a los ingresos obtenidos por el recaudo del peaje.

¹⁵ Folios 184 y 249.

Al respecto, la Sala precisa que el municipio demandado debió discriminar claramente en la liquidación de aforo, las actividades que consideró gravadas y en el mismo sentido, debió determinar la base gravable de la actividad que pretendió gravar, atendiendo el objeto social de la empresa, las actividades desarrolladas en ejercicio de tal objeto y la naturaleza de la misma.

Por otra parte, con respecto a la actividad denominada: “*explotación de peajes*”, esta Sala reitera que el hecho de instalar una estación de peaje en una vía pública ubicada en jurisdicción territorial de un municipio, no constituye, por sí mismo, una actividad comercial o de servicio. Esa actividad debe verse enmarcada dentro del contrato de concesión y según el objeto social de la empresa.

En efecto, en sentencia del 27 de septiembre de 2007, esta Sala, citando una providencia del 29 de octubre de 1999, reiteró lo siguiente:¹⁶

“(...) la existencia de una caseta de peajes en jurisdicción de un determinado municipio no es en sí ninguna actividad de servicios, pues al igual que la administración de los peajes, no encuadran ni como una de las actividades enunciadas, ni como una actividad análoga a la misma, lo que se evidencia al tener en cuenta las actividades de servicio que se consideran gravadas.

Adicionalmente, la actividad de la actora en virtud del contrato de obra pública No 001 del 30 de diciembre de 1993, en su calidad de concesionaria, es la de construir, conservar, mantener, explotar, y operar la segunda calzada de la vía que une a los municipios de Buga- Tuluá- La Palia, y la de rehabilitar, conservar mantener, explotar y operar la calzada ya existente que une los mismos municipios (folios 124 y siguientes , c. principal), y su pago es a través de la cesión de los derechos patrimoniales de los peajes, hecha por el departamento del Valle del Cauca, en armonía con el Convenio Interadministrativo entre dicho ente territorial y el antiguo Fondo Vial Nacional, con sus modificaciones. (folios 115 al 123, cuaderno principal).

El recaudo y la administración de peajes no es entonces la actividad de la actora, sino el pago por el cumplimiento del objeto del contrato, lo que corrobora que por ese hecho no podía considerarse que ejercía actividad de servicios en el municipio de San Pedro, Valle del Cauca.”

Por otra parte, el demandante se opone a los actos demandados porque precisa que no es esa empresa la que explota el peaje. Dice que la administración y operación de recaudos, mantenimientos y otros en las estaciones de peaje de Betania y Uribe fue encargada a otra empresa mediante un contrato de servicios de administración y operación de recaudo y que, por lo tanto, no es el sujeto pasivo de la actividad comercial de administración y operación del recaudo del peaje. Manifiesta el demandante que esta situación incluso fue reconocida por el municipio en la Resolución 122 de 2003.

¹⁶ Sentencia de octubre 29 de 1999, expediente 9557, C.P. Dr. Delio Gómez Leyva.

En consecuencia, la forma en que el municipio adelantó la actuación y la forma en que motivó el acto, esto es, sin precisar las pruebas que se tuvieron en cuenta y su respectiva valoración para informar cómo se derivó la presunta base gravable, así como la falta de explicación sumaria frente al origen de los ingresos que tuvo en cuenta para calcularla, vulneraron el derecho al debido proceso y al derecho de defensa de la demandante y es por estas razones por las que prosperan las pretensiones a su favor y no porque se considere que la actividad que desarrolla la empresa demandante se estime no gravada con el impuesto de industria y comercio, toda vez que, se reitera, sí se encuentra gravada.¹⁷

De otra parte, la Sala reitera la posición jurisprudencial¹⁸ de la Corporación, en el sentido de que la causación del Impuesto de Industria y Comercio no implica per se que se genere el Impuesto de Avisos y Tableros, claramente diferenciado en sus elementos esenciales, toda vez que para que surja la obligación tributaria es indispensable la utilización del espacio público para anunciar y difundir su actividad industrial, comercial o de servicios mediante la colocación de avisos y tableros, por lo que si ello no ocurre, se carece de la calidad de sujeto pasivo.

En el presente caso, es claro que la Administración no demostró que la sociedad utilizaba el espacio público para anunciar su actividad, sino que simplemente la gravó por el hecho de considerarla responsable del Impuesto de Industria y Comercio.

Por todas las razones anteriormente expuestas, la Sala procederá a confirmar 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.

¹⁷ “Esta Corporación ha considerado en relación con los actos de determinación de las obligaciones tributarias que es necesaria la explicación de las razones que dieron origen a la liquidación oficial, las cuales, si bien pueden ser breves, deben determinar clara y completamente las diferencias resultantes entre los datos declarados y los determinados oficialmente, en acatamiento del debido proceso y del derecho de defensa. La ausencia de motivación afecta la validez de los actos administrativos.” (Sentencia del 25 de octubre de 2006, expediente 14651, CP. Ligia López Díaz.)

¹⁸ Sentencia de junio 12 de 2002, expediente 12646, Consejero Ponente Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié.

FALLA

1. **CONFÍRMASE** la sentencia apelada.
2. **RECONÓCESE** personería jurídica a la abogada Luz María Escorcía Vargas en los términos del poder a ella conferido.

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

Se deja constancia de que ésta providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Presidente de la Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

Ausente