

TRANSPORTE DE PETROLEO – No está sujeto al impuesto de industria y comercio. Hecho económico gravado con un impuesto nacional

La Sala en la providencia transcrita arribó a la conclusión en el sentido de que la prohibición prevista en el artículo 16 del Decreto 1056 de 1956 se encuentra vigente, por ser el transporte por oleoductos una etapa dentro de la cadena de la industria del petróleo, cuya propiedad es de la Nación, y por ser, como lo señala la Corte Constitucional en sentencia C-537 de 1998, uno de los recursos naturales de más impacto económico y político del país. Así mismo, porque no ha sido derogada ni expresa ni tácitamente y, por el contrario, ha sido reafirmada a través del artículo 27 de la Ley 141 de 1994. Además, aunque el transporte de petróleo puede considerarse como una actividad de servicios, por su especialidad no podría dársele el mismo tratamiento tributario que al servicio de transporte de personas o cosas, que es la actividad que se encuentra gravada por el impuesto. Así las cosas, la actividad de transporte de petróleo por oleoducto es un hecho económico que el legislador señaló como generador de un impuesto de carácter nacional, definiendo sus elementos esenciales, razón por la cual ese mismo hecho económico no puede ser objeto de gravamen territorial, de una parte, porque así lo dispuso el legislador, y de otra, porque la autoridad territorial carece de fundamento legal para su adopción en su jurisdicción. En ese sentido, teniendo en cuenta la existencia de una prohibición legal para gravar las actividades de transporte de petróleo por oleoducto, no se configura el hecho generador del tributo; la realización de actividades industriales, comerciales y de servicios en la jurisdicción del municipio de Monterrey (Casanare), razón por la cual la sociedad Oleoducto Central S.A. no puede ser considerada como contribuyente.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: WILLIAM GIRALDO GIRALDO

Bogotá, D. C., siete (7) de abril de dos mil once (2011)

Radicación número: 85001-23-31-000-2007-00095-01(17740)

Actor: OLEODUCTO CENTRAL S.A.

Demandado: MUNICIPIO DE MONTERREY - CASANARE

FALLO

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante, contra la sentencia del 1 de abril de 2009, proferida por el Tribunal Administrativo de Casanare, que denegó las pretensiones de la demanda. La sentencia dispuso:

“PRIMERO. Denegar las pretensiones de la demanda incoada por OLEODUCTO CENTRAL S.A. “OCENSA S.A.” contra los actos de determinación provisional del impuesto de industria y comercio, vigencia 2004, expedidos por la Administración de Monterrey.

(...)"

ANTECEDENTES

La sociedad Oleoducto Central S.A. presentó las declaraciones de industria y comercio por el año gravable 2004 ante el municipio de Monterrey, entre el 19 de marzo de ese año y el 24 de enero siguiente.

Mediante oficio persuasivo No. 081 de 28 de abril de 2005, y emplazamiento para declarar de 16 de noviembre de 2005, la Administración local exhortó a la sociedad a presentar las declaraciones del impuesto de industria y comercio por el año 2004. Dichos requerimientos fueron contestados por el administrado alegando su calidad de no contribuyente del impuesto señalado.

Posteriormente, la Administración mediante Resolución No. 002 de 4 de agosto de 2006 determinó provisionalmente el impuesto de industria y comercio del año gravable 2004 en la suma de \$1.660.779.338, más los intereses moratorios que se generen hasta la fecha de pago.

Contra la anterior liquidación la sociedad Oleoducto Central S.A. interpuso recurso de reconsideración, el cual fue resuelto por la Resolución No. 01 de 11 de abril de 2007, confirmando en todas sus partes el acto recurrido.

DEMANDA

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, Oleoducto Central S.A., formuló estas pretensiones:

"Primera. Que se declare la nulidad de los siguientes actos administrativos, por violación de las normas nacionales y locales a las cuales estaban obligadas a someterse:

1. El acto administrativo de determinación provisional del Impuesto de Industria y Comercio del año gravable 2004, No. 002 de 2006, por medio del cual el secretario de Hacienda y Tesorero Municipal del Municipio de Monterrey, determina provisionalmente el Impuesto de Industria y Comercio del año 2004.

2. La Resolución No.01 del 11 de abril de 2007, por la cual se resuelve el recurso de reconsideración contra la determinación provisional del Impuesto de Industria y Comercio del año gravable 2004, que declara agotada la vía gubernativa.

Segunda. Que, como consecuencia de la declaración anterior, se declare la firmeza de las declaraciones privadas del Impuesto de Industria y Comercio presentadas por Oleoducto Central S.A. – OCENSA, correspondientes a la vigencia gravable 2004".

Respecto de las normas violadas y concepto de la violación dijo:

Desconocimiento de la firmeza de las declaraciones privadas (Acuerdo 35³ de 2001 artículos 60 numeral 2, 384 numeral 1, 385, 387 y 394. Estatuto Tributario, artículos 580 y 596).

Señaló el actor que el artículo 60 del Acuerdo 35 de 2001 indicó, en el numeral 2, que la declaración anual sólo es obligatoria para los sujetos pasivos que no actúan como agentes retenedores.

Consideró que la sociedad Oleoducto Central S.A. no se encuentra dentro de los postulados del artículo en comento, por cuanto tiene la calidad de agente retenedor, y está sometido al régimen común, razón por la cual le correspondía declarar bimestralmente en los formularios oficiales.

En relación con la obligación de declarar los factores necesarios para establecer la base gravable, afirmó que la sociedad cumplió con este requisito al declararlos en cero, en tanto no existían ingresos ordinarios y extraordinarios gravables.

Por lo anterior manifestó que le correspondía a la Administración, en ejercicio de su potestad tributaria, requerir al contribuyente el suministro de sus estados financieros, para modificar o para rechazar la declaración y liquidación calculada en ceros, de conformidad con el procedimiento establecido para el efecto en los artículos 426, 427 y 430 del Acuerdo 35 de 2001, y 702, 703, 704, 705, 710, 711 y 712 del Estatuto Tributario.

Adujo que al haberse presentado oportunamente las declaraciones de impuesto de industria y comercio por el año gravable 2004, no le era dable a la Administración proferir emplazamiento para declarar ni la liquidación provisional, sino que debía iniciar un procedimiento tendiente a desvirtuar la validez de las declaraciones presentadas, el cual nunca tuvo lugar, razón por la cual las mencionadas declaraciones gozan de firmeza.

En razón a que para el caso particular las declaraciones presentadas por el impuesto de industria y comercio año 2004 no fueron tenidas como no presentadas, la facultad de determinación que ostentaba la Administración de Impuestos caducó.

Aplicación indebida del procedimiento de determinación provisional. (Constitución Política, artículo 29; Acuerdo 35 de 2001, artículos 426, 427, 430, 433 y 764; Estatuto Tributario, artículos 702, 703, 705, 710, 711, 712, 717 y 764).

Consideró que si la intención de la Administración era discutir los hechos o fórmulas de la liquidación privada, debió seguir el proceso reglado en el Estatuto Tributario, como en el Acuerdo 35 de 2001, para proferir una liquidación de revisión, y no aplicar, como equivocadamente lo hizo, la determinación provisional del artículo 764 del Estatuto Tributario.

Exención de la actividad de transporte de petróleo (Decreto 1056 de 1953, artículo 16).

La actividad de servicio de transporte del petróleo y sus derivados está exenta del impuesto de industria y comercio. Esta es una exención autónoma e independiente de la otorgada en el artículo 16 del Decreto 1056 de 1953 para las demás actividades de la industria petrolera.

La causa de la prohibición de imponer gravámenes al transporte desde el año 1953, radica en la existencia previa de un impuesto específico al transporte por oleoducto establecido en la Ley 37 de 1931.

Transcribió apartes de la sentencia C-537 de 1998 de la Corte Constitucional, en la cual se estudió la constitucionalidad y vigencia del artículo 16 del Código de Petróleos, y con fundamento a ella concluyó que el mencionado artículo no se encuentra derogado, y que la exoneración al transporte de petróleo se encuentra perfectamente ajustada a la Constitución, habida consideración de su condición de tributo nacional cedido.

Actividades inherentes a la de transporte de petróleo no pueden ser gravadas (Decreto 1333 de 1986, artículo 195 y 196; Acuerdo 35 de 2001, artículos 43 y 47).

Señaló que la mera existencia de instalaciones industriales, comerciales o de servicios, no es suficiente para que nazca a la vida jurídica la obligación formal de registro y declaración, y la sustancial de pagar el tributo, en tanto es necesario que se obtengan ingresos en desarrollo de tales actividades.

Afirmó que se encuentra demostrado con el certificado del Revisor Fiscal que los ingresos obtenidos por la compañía por cada bimestre del año gravable 2004, se originaron de las tarifas por transporte de petróleo crudo por oleoducto, amparado por la exención del artículo 16 del Código de Petróleos.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La parte demandada se opuso a las pretensiones del actor, con los siguientes argumentos:

1. Firmeza de las declaraciones.

De la lectura sistemática de las normas que regulan la materia, y con fundamento en la estructura del formulario diseñado por la Administración para la presentación de la información, se deduce que las declaraciones bimestrales presentadas por Ocesa S.A. son declaraciones relativas a las retenciones que sobre el impuesto de industria y comercio dicha sociedad está obligada a realizar, y no la exonera de presentar su declaración anual.

Manifestó que las exenciones establecidas en normas anteriores, no tienen la virtualidad de cercenar la facultad de las entidades territoriales de consagrar como hechos generadores de los tributos de carácter territorial las actividades relacionadas con la explotación de recursos naturales no renovables.

2. La sociedad accionante presentó sus declaraciones privadas por el año gravable 2004.

Advirtió que la Administración entendió que las declaraciones presentadas bimestralmente se referían, de manera exclusiva, a las retenciones practicadas durante ese período, y no al impuesto de industria y comercio, cuya presentación es anual, razón por la cual procedió a determinar provisionalmente el impuesto.

3. Exención de la actividad de transporte de petróleo

5

Consideró que, teniendo en cuenta que la Ley 14 de 1983 es posterior a la Ley 31 de 1931, y de carácter especial en lo que tiene que ver con la actividad impositiva de los entes territoriales, debemos concluir que sus mandatos prevalecen sobre los de la Ley 31 de 1931.

Entonces, con excepción de las normas que el legislador expresamente mantuvo vigentes, por efecto de la Ley 14 de 1983 quedaron derogadas las demás exenciones relativas al impuesto de industria y comercio.

A partir de la lectura armónica y sistemática del pronunciamiento de la Corte Constitucional en la sentencia C-537 de 1998 afirmó que la exención consagrada para el petróleo y los recursos naturales en general, se aplica a la explotación de los mismos, por ser la actividad sujeta a regalía, pero no a las actividades de transporte.

4. Nulidades de las resoluciones por pretender gravar actividades inherentes a la de transporte.

Sostiene que si la actividad de transporte de petróleo no se encuentra amparada por ningún tipo de exención, tampoco se puede predicar ello de las actividades inherentes a ella.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Casanare, mediante providencia del 1 de abril de 2009, denegó las suplicas de la demanda con fundamento en las siguientes consideraciones:

Con relación a los aspectos procedimentales controvertidos en la demanda, el *a quo*, en virtud del principio de justicia rogada, no se extendió en el análisis del control de legalidad de los artículos del Acuerdo 35 de 2001 que parecen concentrar en un mismo acto la declaración del impuesto de industria y comercio, que se liquida el contribuyente, con las retenciones del mismo.

No obstante, consideró que si no hubo declaración y liquidación privada, la Administración no tenía nada que revisar, luego podía legítimamente expedir el acto transitorio que se ha censurado.

En cuanto al aspecto de fondo, sostuvo que la posición mayoritaria de la Sala en materia de la exención del transporte de petróleo, es que ésta perdió vigencia con la expedición de la Ley 14 de 1983, y desde entonces se entiende que surgió para los municipios la facultad de gravar algunas de las actividades propias de la industria del petróleo: la *explotación*, con las salvedades que diseñó el sistema de fuentes cuando concurren regalías; y el *transporte*, como un servicio que no las produce y, por ello, tampoco participa de esas restricciones.

EL RECURSO DE APELACIÓN

La demandante impugnó la sentencia de primera instancia, con fundamento en⁶ lo siguiente:

Indicó que la exención al transporte de petróleo se encuentra vigente, y agregó que aunque posteriormente fueron promulgadas otras normas relativas al impuesto de industria y comercio, esta exención no es incompatible con éstas, pues diferencian claramente las distintas actividades económicas involucradas en la industria petrolera.

Señaló que en los actos demandados el municipio pretende imponer el impuesto por almacenamiento de petróleo y mantenimiento de oleoductos, como si fueran actividades económicas en sí mismas, situación que no fue estudiada por la sentencia de primera instancia.

Manifestó que la sentencia apelada, avalando la posición de la Administración Municipal, desconoció, sin fundamento alguno, la exención de impuestos municipales, incluyendo el impuesto de industria y comercio respecto de la actividad de transporte de petróleo, conforme a la Constitución Política según la interpretación de la Corte Constitucional, y por otra parte, ignoró el hecho de que la calidad de contribuyente, de la cual carece la sociedad demandante, es el presupuesto necesario señalado en la norma local para exigir la presentación de declaraciones anuales del impuesto de industria y comercio, o para proferir liquidaciones provisionales.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandada en esta etapa procesal reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda.

La demandante ratificó los argumentos presentados en la demanda y en el recurso de apelación

El **Ministerio Público** dentro de la etapa procesal rindió concepto en los siguientes términos:

Señaló que la exención al transporte de petróleo se encuentra vigente, y que si bien el fallo de la Corte Constitucional se refirió a que la exención no afectaba a los municipios en el cobro del impuesto de industria y comercio, que tiene como materia imponible las actividades que se realicen en su jurisdicción, ello significa que el gravamen sobre éstas no se veía afectado por la exención prevista en el artículo 16 del Decreto 1056 de 1953, lo que resulta evidente porque unas son las actividades exentas relacionadas con la industria del petróleo, y otras las definidas en la Ley 14 de 1983.

Manifestó que el municipio de Monterrey no podía proferir una liquidación provisional del impuesto de industria y comercio sobre el servicio de transporte por oleoducto y las actividades complementarias relacionadas con los hidrocarburos, como son su almacenamiento, acopio, mezclas, bombeos, mediciones, por tratarse de actividades que, por ser inherentes al manejo de dicho producto, compete gravarlas al legislador, y como no hay una ley que establezca el impuesto de industria y comercio sobre las mismas, no es procedente liquidar dicho gravamen.

Adujo que si la Administración no compartía los datos consignados en la liquidación privada, debió proferir la respectiva liquidación de revisión, previo requerimiento especial, para modificar las bases gravables y determinar las que, a su juicio, se debían declarar, y no proferir la liquidación provisional como si la actora no hubiera declarado.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 1 de abril de 2009, proferida por el Tribunal Administrativo de Casanare, que denegó las pretensiones de la demanda.

En este caso la parte demandante apela la decisión del Tribunal insistiendo en su calidad de no contribuyente del impuesto de industria y comercio, por considerar que la actividad de transporte de petróleo no se encuentra gravada.

Así las cosas, corresponde a la Sala establecer si la sociedad Oleoducto Central S.A. es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio por las actividades de transporte de petróleo que realiza en la jurisdicción del municipio de Monterrey (Casanare).

Se encuentra probado en el expediente que la sociedad actora presentó entre los días 19 de marzo de 2004 y 24 de enero de 2005, declaraciones de industria y comercio y de retención en la fuente, a título de industria y comercio¹.

En ejercicio de las facultades de fiscalización, la Administración profirió oficio persuasivo y emplazamiento para declarar, y determinó, provisionalmente, el impuesto mediante Resolución No. 002 de 4 de agosto de 2006², confirmada por la Resolución No. 01 de 11 de abril de 2007³, por las actividades de transporte de petróleo realizada por la sociedad en el municipio de Monterrey.

En cuanto a la naturaleza gravable de la actividad de transporte de petróleo, la Sala advierte que mediante sentencia de 4 de junio de 2009, expediente No. 16084⁴, se declaró la nulidad de la expresión *servicio de transporte por oleoducto*, contenida en las actividades de servicios Código 305 del artículo 53 del Acuerdo 35 de 2001, expedido por el Concejo Municipal de Monterrey.

Al respecto así dijo:

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

(...)

*Precisó que el impuesto de **transporte por todos los oleoductos y gasoductos** había sido cedido a las entidades territoriales por la Ley 141 de 1994 (artículo 26). Por tanto, “la prohibición del legislador para que las entidades territoriales puedan imponer este gravamen resulta razonable,*

¹ Fls 64 a 75 c.p.

² Fls 34 a 46 c.p.

³ Fls 57 a 63 c.p.

⁴ M.P. Dr. William Giraldo Giraldo.

pues, además, el tributo, según el artículo mencionado, es cedido a ellas. Es decir, realmente a dichas entidades no se les está privando de este recurso para el cumplimiento de sus funciones”.⁸
(...)

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

Así las cosas, la actividad descrita dentro de las de servicios Código 305 del impuesto de industria y comercio, en cuanto se refirió al “servicio de transporte por oleoducto”, debe ser anulada por violación del artículo 16 del Decreto 1056 de 1953 y las normas constitucionales mencionadas”.

La Sala en la providencia transcrita arribó a la conclusión en el sentido de que la prohibición prevista en el artículo 16 del Decreto 1056 de 1956 se encuentra vigente, por ser el transporte por oleoductos una etapa dentro de la cadena de la industria del petróleo, cuya propiedad es de la Nación, y por ser, como lo señala la Corte Constitucional en sentencia C-537 de 1998, uno de los recursos naturales de más impacto económico y político del país. Así mismo, porque no ha sido derogada ni expresa ni tácitamente y, por el contrario, ha sido reafirmada a través del artículo 27 de la Ley 141 de 1994⁵.

Además, aunque el transporte de petróleo puede considerarse como una actividad de servicios, por su especialidad no podría dársele el mismo tratamiento tributario que al servicio de transporte de personas o cosas, que es la actividad que se encuentra gravada por el impuesto.

Claro lo anterior, es importante anotar que ésta misma Sala se pronunció en un caso análogo, correspondiente a las mismas partes, hechos e impuestos objeto de la presente controversia, así:

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

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

⁵ARTÍCULO 27. PROHIBICIÓN A LAS ENTIDADES TERRITORIALES. Salvo las previsiones contenidas en las normas legales vigentes, las entidades territoriales no podrán establecer ningún tipo de gravamen a la explotación de los recursos naturales no renovables.

En consecuencia, se revocará la sentencia apelada y, en su lugar, se ⁹ declararán nulos los actos acusados. **Como restablecimiento del derecho se declarará que la sociedad actora no es sujeto pasivo del Impuesto de Industria y Comercio dentro del municipio de Monterrey por la actividad de transporte por oleoducto**, y por ello no está obligada a cumplir con las obligaciones formales ni sustanciales de dicho tributo, por lo que se ordenará al municipio demandado proceder a la cancelación del registro como contribuyente del citado impuesto⁶.

Así las cosas, la actividad de transporte de petróleo por oleoducto es un hecho económico que el legislador señaló como generador de un impuesto de carácter nacional, definiendo sus elementos esenciales, razón por la cual ese mismo hecho económico no puede ser objeto de gravamen territorial, de una parte, porque así lo dispuso el legislador, y de otra, porque la autoridad territorial carece de fundamento legal para su adopción en su jurisdicción.

En ese sentido, teniendo en cuenta la existencia de una prohibición legal para gravar las actividades de transporte de petróleo por oleoducto, no se configura el hecho generador del tributo; *la realización de actividades industriales, comerciales y de servicios* en la jurisdicción del municipio de Monterrey (Casanare), razón por la cual la sociedad Oleoducto Central S.A. no puede ser considerada como contribuyente.

En consecuencia, se revocará la sentencia apelada, y, en su lugar, se declararán nulos los actos acusados. Como restablecimiento del derecho se dejan en firme las declaraciones privadas del impuesto de Industria y Comercio presentadas por Oleoducto Central S.A. – OCENSA, en el municipio de Monterrey (Casanare), de la vigencia fiscal 2004, y que presentó en calidad de agente retenedor del impuesto, advirtiéndose que

que dicha calidad ni los valores retenidos fueron objeto de controversia en los actos acusados.

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,

FALLA

1. **REVÓCASE** la sentencia del 1 de abril de 2009 del Tribunal Administrativo de Casanare. En su lugar,
2. **DECLÁRASE** la nulidad de las Resoluciones Nos. 002 de 4 de agosto de 2006 y 01 de 11 de abril de 2007, por medio de las cuales se liquidó provisionalmente el impuesto de industria y comercio correspondiente a la sociedad Oleoducto Central S.A. de la vigencia gravable 2004, proferidas por la Secretaría de Hacienda Municipal de Monterrey (Casanare).
3. Como restablecimiento del derecho, **DECLÁRANSE** en firme las declaraciones privadas del impuesto de Industria y Comercio presentadas

⁶ Expediente 17330. Magistrado Ponente Dr. William Giraldo Giraldo.

por Oleoducto Central S.A. – OCENSA, en el municipio de Monterrey¹⁰
(Casanare), correspondientes a la vigencia fiscal 2004.

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

