

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



CONSEJERO PONENTE: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Bogotá D.C., veintinueve (29) de octubre de dos mil catorce (2014)

Referencia: ACCIÓN DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 76001-23-31-000-2008-00455-01 (19514)
Demandante: GASES DE OCCIDENTE S.A. E.S.P.
Demandado: MUNICIPIO DE SANTIAGO DE CALI

Temas: Base gravable especial del impuesto de industria y comercio –ICA- para la actividad de distribución de gas combustible. Autonomía tributaria limitada de las entidades territoriales.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

Procede la Sección a decidir los recursos de apelación interpuestos por el Municipio de Santiago de Cali y la sociedad Gases de Occidente S.A. E.S.P., contra la sentencia del 27 de enero de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, por la que se accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda.

ANTECEDENTES

1. Hechos de la demanda

1.1.- El 29 de abril de 2004, la sociedad Gases de Occidente presentó en el Municipio de Santiago de Cali la declaración anual del impuesto de industria y comercio y avisos y tableros –ICA- correspondiente al año gravable 2003, con la siguiente información:

Radicación: 76001-23-31-000-2008-00455-01 (19514)

Demandante: Gases de Occidente S.A. E.S.P.

Demandado: Municipio de Santiago de Cali

Página 2

- Base gravable: \$62.418.605.000
- Impuesto de industria y comercio: \$248.971.000
- Impuesto de avisos y tableros: \$37.346.000
- Retenciones practicadas: \$85.010.000
- Saldo a pagar: \$201.310.000

Dicha liquidación se presentó teniendo en cuenta que la actividad de la empresa es la distribución de gas combustible, por lo que, en atención a la norma especial que regula la base gravable del ICA para este tipo de actividad –margen bruto de comercialización del combustible-, se excluyeron los costos del gas.

1.2.- El 20 de abril de 2006, el Municipio de Santiago de Cali profirió el requerimiento especial No. 4131.1.12.6-135 en el que propuso, sin ninguna motivación, incrementar la base gravable anual en \$29.710.815.000, incrementar el saldo a pagar por concepto del ICA en la suma de \$313.651.000, rechazar retenciones por valor de \$50.000 y liquidar sanción por inexactitud de \$439.181.000.

1.3.- El 28 de diciembre de 2006, la Administración Municipal profirió la liquidación oficial de revisión No. 1509-047397, en la que, sin motivación, desconoció los argumentos expuestos por Gases de Occidente en la oposición al requerimiento especial, determinó un mayor impuesto a pagar, rechazó retenciones e impuso sanción por inexactitud.

1.4.- Mediante la Resolución No. 4747, notificada el 20 de febrero de 2008, el Municipio de Santiago de Cali resolvió de manera negativa el recurso de reconsideración impuesto por la sociedad contribuyente.

2. Pretensiones

Las pretensiones de la demanda son las siguientes:

“a. Se declare la nulidad de la Liquidación de Revisión No. 1509-047397 del 28 de diciembre de 2006, expedida por el Subdirector Administrativo de Impuestos, Rentas y Catastro Municipal de Cali.

b. Se declare la nulidad de la Resolución No. 4747 expedida el 31 de diciembre de 2007 por el Subdirector Administrativo de Impuestos, Rentas y Catastro Municipal de Cali.

c. Que como consecuencia de las declaraciones anteriores, se restablezca en su derecho a GASES DE OCCIDENTE S.A. E.S.P. NIT 800.167.643-5, declarando que la sociedad no debe suma alguna al municipio de Cali por concepto de impuesto de industria y comercio, avisos y tableros del año gravable 2003, ni sanción por

Radicación: 76001-23-31-000-2008-00455-01 (19514)

Demandante: Gases de Occidente S.A. E.S.P.

Demandado: Municipio de Santiago de Cali

Página 3

inexactitud; así como que la declaración privada del impuesto de industria y comercio del año gravable 2003 de la citada sociedad se encuentra en firme”.

3. Normas violadas y concepto de la violación

Para Gases de Occidente, los actos administrativos son nulos por vulnerar los artículos 29 de la Constitución, 51, 66 y 67 de la Ley 383 de 1997, 59 de la Ley 788 de 2002, 33 y 35 de la Ley 14 de 1983, en concordancia con el artículo 196 del Decreto Ley 1333 de 1986, 14 de la Ley 142 de 1994, 2 de la Ley 153 de 1887, 5 de la Ley 57 de 1887, 712 y 730 del Estatuto Tributario, 1, 3, 4 y 21 del Acuerdo Municipal 35 de 1985, 35 y 59 del Código Contencioso Administrativo y 75, 120 y 137 del Decreto Municipal 523 de 1999.

Como concepto de la violación expone:

3.1.- Falta de aplicación del artículo 67 de la Ley 383 de 1997

3.1.1.- Gases de Occidente presta el servicio de distribución de gas combustible, actividad que se encuentra catalogada como servicio público domiciliario de gas combustible en el artículo 14.28 de la Ley 142 de 1994.

No obstante, para efectos de calcular el ICA, se le debe aplicar el artículo 67 de la Ley 383 de 1997, norma especial que dispone que la base gravable del impuesto de industria y comercio para los distribuidores de derivados del petróleo y demás combustibles, como lo es el gas combustible, la constituye el margen bruto de comercialización de los combustibles, entendido como la diferencia entre el precio de compra y el precio de venta al público.

Bajo dicho supuesto normativo, Gases de Occidente en la declaración del ICA del año gravable 2003 tomó como base gravable el margen bruto de comercialización del gas combustible, por lo que reportó en el renglón 18 –ingresos netos gravados- la suma de \$62.418.605.000, que corresponde a la diferencia entre el precio de compra del gas combustible al distribuidor mayorista y el precio de venta al público.

La suma de \$31.190.306.000 liquidada de más por la Administración Municipal por concepto de “costo del gas”, no hace parte de la base gravable, conforme lo dispone el artículo 67 en mención.

3.1.2.- El artículo 67 de la Ley 383 de 1997 es una norma especial, de aplicación preferente en el caso concreto, porque, como se ve, regula específicamente la base gravable del impuesto de industria y comercio en la distribución de gas combustible.

En la presente controversia no es aplicable el artículo 51 de la Ley 383 de 1997, pues dicha norma establece la base gravable para los servicios públicos domiciliarios diferentes a la distribución de gas combustible y, mucho menos, los artículos 196 del Decreto Ley 1333 de 1986 y 21 del Acuerdo Municipal 35 de 1985, ya que regulan la base gravable general para las demás actividades gravadas con el ICA.

Radicación: 76001-23-31-000-2008-00455-01 (19514)

Demandante: Gases de Occidente S.A. E.S.P.

Demandado: Municipio de Santiago de Cali

Página 4

Esta tesis de aplicación preferente fue adoptada por el Distrito de Bogotá en el concepto No. 1031 de 2004 y por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios en el concepto 2004-077, que se anexan con la demanda.

3.2.- Indebido cálculo de la base gravable

La base gravable del ICA que aplicó el Municipio de Cali a Gases de Occidente en los actos demandados, es la prevista como regla general en el artículo 21 del Acuerdo 35 de 1985, es decir, el promedio mensual de ingresos brutos del año inmediatamente anterior, lo que resulta *“absolutamente errado, porque el artículo 67 de la Ley 383 de 1997 es una norma posterior que regula expresamente y en forma especial la base gravable del impuesto de industria y comercio para la actividad de distribución de gas combustible”*.

Sin embargo, si se considerara que la norma aplicable es el artículo 51 de la Ley 383 de 1997, sólo se deberían gravar los siguientes valores:

4325	Servicio de gas combustible	
432508	Uso de redes del sistema gas natural	8.639.857.719
432515	Venta en tanques estacionarios	91.361.003
432517	Reconexión reinstalación	428.640.880
43251821	Cargo fijo Cali	198.960.691
43251921	Consumo Cali	36.302.705.449
432521	Cargo por conexión	14.191.518.572
432522	Revisiones internas	78.118.292
432590	Otros servicios de gas combustible	244.922.956
	Total	60.176.085.562

Como puede verse, Gases de Occidente no debería pagar ningún valor adicional por concepto de ICA porque la base gravable declarada -\$62.418.605.000- fue superior a la que corresponde a la calculada para los demás servicios públicos domiciliarios.

3.3.- Falta de motivación

Los actos demandados modifican la declaración privada presentada por Gases de Occidente, pero no explican las cifras modificadas, ni las bases o forma de determinación de esas cifras.

3.4.- Improcedencia de la sanción por inexactitud

La sanción por inexactitud impuesta es ilegal por falta de motivación y porque no se tipificaron los hechos sancionables.

4. Oposición

El Municipio de Santiago de Cali compareció al proceso y se opuso a las pretensiones de la demanda. Como fundamentos de su oposición manifestó:

Radicación: 76001-23-31-000-2008-00455-01 (19514)

Demandante: Gases de Occidente S.A. E.S.P.

Demandado: Municipio de Santiago de Cali

Página 5

4.1.- En virtud de la autonomía fiscal de los entes territoriales, consagrada en la Constitución, el Municipio de Santiago de Cali reguló el impuesto de industria y comercio en el Acuerdo 35 de 1985, que resulta de obligatorio cumplimiento para los contribuyentes, en concordancia con lo dispuesto en la Ley 14 de 1983.

Por tal razón, *“la Administración Municipal considera que en materia del impuesto de industria y comercio, se aplican, en primer lugar, las disposiciones especiales del Acuerdo 035 de 1985 en concordancia con las previsiones de la ley 14 de 1.983 y normas concordantes”*.

4.2.- Tal como lo manifestó la Corte Constitucional en la sentencia C-220 de 1996, las actividades de servicios, entre las que se encuentra la distribución de gas combustible, deben pagar el impuesto de industria y comercio.

Por eso, en virtud de lo dispuesto en los artículos 21 del Acuerdo 35 de 1985 y 33 de la Ley 14 de 1983 –única regla aplicable-, la base gravable impositiva del ICA la constituyen los ingresos brutos del contribuyente, entendidos como los ingresos que real y efectivamente percibe como contraprestación de la actividad realizada, con las excepciones enumeradas taxativamente en dicho acuerdo.

4.3.- La Administración Municipal cumplió y actuó conforme a derecho y tuvo en cuenta los fundamentos jurídicos y pruebas que aportó el contribuyente. El ánimo del municipio no es vulnerar los derechos de la demandante sino dar cabal cumplimiento a los preceptos legales.

4.4.- La presente controversia *“no versa sobre la no aplicabilidad del artículo (sic) 51 y 67 de la Ley 383 de 1997 como expresamente dentro de toda la actuación de la administración e inclusive en esta instancia procesal ha manifestado la parte actora, sino que surge de la no inclusión o aceptación por parte de la empresa GASES DE OCCIDENTE de conceptos que hacen parte de la base gravable tales como devoluciones, rebajas y descuentos y los cuales no han sido desvirtuados ni objetados por el contribuyente, en tal sentido ha sido reiterado por la administración en la motivación de sus actos administrativos de aplicabilidad del acuerdo municipal 035 de 1985”*.

Gases de Occidente *“no cotejó las cifras declaradas frente a las cifras propuestas por la administración, de haberlo hecho se habría dado cuenta que la diferencia corresponde única y exclusivamente al concepto de devoluciones, rebajas, descuentos y corrección monetaria y no a su insistente interpretación errónea de que la administración desconociera su calidad de empresa de servicios públicos domiciliarios y a la no aplicación del tratamiento especial de su base gravable conforme a lo contemplado en la ley 383 de 1997”*.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, mediante sentencia del 27 de enero de 2012, dispuso:

Radicación: 76001-23-31-000-2008-00455-01 (19514)

Demandante: Gases de Occidente S.A. E.S.P.

Demandado: Municipio de Santiago de Cali

Página 6

“PRIMERO: DECLARESE (sic) *la nulidad de la Liquidación de Revisión 1509-047397 del 28 de diciembre de 2006, expedida por el Subdirector Administrativo de Impuestos, Rentas y Catastro Municipal de Cali; así como la Resolución No. 4747 expedida el 31 de diciembre de 2007, por medio del (sic) cual se confirmó aquella en virtud del recurso de reconsideración.*

SEGUNDO: ORDENESE (sic) *en consecuencia al MUNICIPIO DE CALI, a título de restablecimiento del derecho, que reliquide el impuesto de industria y comercio de la sociedad GASES DE OCCIDENTE S.A. E.S.P. sobre el año gravable 2003, con base en lo preceptuado en el artículo 67 de la ley 383 de 1997, esto es, tomando como base gravable el margen bruto de comercialización de los combustibles.”*

Como fundamentos de su decisión expuso:

1.- El artículo 32 de la Ley 14 de 1983 establece que el impuesto de industria y comercio se debe liquidar sobre el promedio mensual de los ingresos brutos del contribuyente del año inmediatamente anterior. En el mismo sentido se encuentra el artículo 21 del Acuerdo 35 de 1985 del Municipio de Cali.

Sin embargo, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 51 de la Ley 383 de 1997, cuando se preste un servicio público domiciliario, el impuesto de industria y comercio se causa sobre el valor promedio mensual facturado.

Tratándose de distribuidores de derivados de petróleo y demás combustibles, para la liquidación de dicho impuesto se tendrá como base gravable el margen bruto de comercialización de los combustibles, tal como lo prevé el artículo 67 de la Ley 383 de 1997.

2.- Tal como lo afirmó el concepto jurídico No. 023911 del 26 de julio de 2001, del Ministerio de Hacienda y Crédito Público (radicación 1-2011-040677), cuando se trate de distribución y comercialización de combustibles, entre ellos el gas natural vehicular, la base gravable del impuesto del ICA por la realización de dicha actividad es la contenida en el artículo 67 de la Ley 383 de 1997, siempre que sea posible aplicar el margen de comercialización consagrado.

Y es así, porque la norma en comento es de carácter particularísimo, en tanto regula específicamente la base gravable de la distribución de combustibles.

3.- Gases de Occidente S.A. E.S.P. tiene como objeto social la *“realización de actividades de comercialización y transporte de gas combustible y la prestación del servicio público domiciliario de distribución de gas combustible”*, tal como se desprende del certificado expedido por la Cámara de Comercio.

En ese orden de ideas, para liquidar el ICA le es aplicable el artículo 67 de la Ley 383 de 1997, según las reglas de interpretación contenidas en el artículo 5 de la Ley 57 de 1887.

Radicación: 76001-23-31-000-2008-00455-01 (19514)

Demandante: Gases de Occidente S.A. E.S.P.

Demandado: Municipio de Santiago de Cali

Página 7

Por tal razón, no le era dable al municipio de Cali *“establecer a la actora como base impositiva del impuesto de industria y comercio una base gravable de orden general como es el ingreso bruto generado en el ejercicio de actividades industriales, comerciales y de servicios, cuando en realidad regía un prerrogativa impositiva en tratándose de la distribución de gas combustible, objeto social de la sociedad accionante”*.

4.- En el expediente no existen elementos de juicio que permitan determinar el margen bruto de comercialización de Gases de Occidente. Sólo se observa, en el folio 115, un certificado del revisor fiscal que da cuenta de los ingresos de la empresa por los servicios de gas combustible en la vigencia del año 2003, pero no se aportan los respaldos de contabilidad que acrediten la base gravable.

No obstante, *“con el fin de salvaguardar los derechos de carácter sustancial que amparan los derechos de la accionante, en tanto acreditó el supuesto fáctico de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen, como es el tratamiento impositivo preferencial; esta Sala accederá parcialmente a las pretensiones de la demanda, declarando la nulidad de los actos administrativos impugnados, y, como medida de restablecimiento del derecho ordenará que el Municipio de Cali reliquide el impuesto de industria y comercio de la demandante sobre el año 2003, con base en lo preceptuado en el artículo 67 de la ley 383 de 1997, esto es, tomando como base gravable el margen bruto de comercialización de los combustibles”*.

RECURSOS DE APELACIÓN

1. Municipio de Santiago de Cali

Inconforme con la decisión de primera instancia, el Municipio de Cali interpone recurso de apelación con el fin de que sea revocada la sentencia y, en su lugar, se nieguen las pretensiones de la demanda.

Como fundamentos del recurso manifiesta:

1.1.- En el proceso administrativo de revisión iniciado a Gases de Occidente por el año gravable 2003 se *“estudió, verificó y confirmó que se presentaron inconsistencias en los valores registrados por el recurrente en su declaración privada presentada por el año gravable 2003, vigencia fiscal 2004; sin embargo, el proceso administrativo no se inició de manera arbitraria, por el contrario, todos los actos administrativos fueron expedidos conforme a derecho y de conformidad con lo establecido en el Estatuto Tributario Municipal (Decreto 0523 de 1999), y con el fin de que el contribuyente haga uso de su derecho de defensa y controvierta los actos administrativos proferidos dentro del proceso”*.

1.2.- No existe ninguna autorización legal para que Gases de Occidente descontara en su declaración el costo de comercialización de gas, como en efecto lo hizo.

Lo procedente era liquidar el impuesto con fundamento en el artículo 21 del Acuerdo Municipal No. 35 de 1985, que dispone que *“el impuesto de industria y comercio se liquidará sobre el promedio mensual de ingresos brutos del año inmediatamente anterior”*.

Radicación: 76001-23-31-000-2008-00455-01 (19514)

Demandante: Gases de Occidente S.A. E.S.P.

Demandado: Municipio de Santiago de Cali

Página 8

1.3.- En virtud de la comparación de la contabilidad del contribuyente con la información suministrada en la declaración privada, *“se pudo establecer que este consignó, en el renglón 14 “Total de ingresos ordinarios y extraordinarios del año” la suma de \$112.960.877.000, siendo el valor correcto \$113.515.237.000. En el renglón 15 “Devoluciones” registra \$14.702.000 siendo el valor correcto \$2.048.253.000. En el renglón No. 17 “Otras deducciones Actividades no sujetas” registra \$31.991.871.000 siendo el valor correcto \$801.565.000. Es decir, al aumentar este tipo de deducciones disminuyen (sic) el valor sobre el impuesto a pagar, y como se dijo anteriormente **el contribuyente estaba descontándose el costo de la comercialización de gas, como si se tratara de una actividad no gravada, sin serlo.** Así mismo en el renglón 18 “Ingresos Netos Gravables” registra \$62.418.605.000, siendo lo correcto \$92.129.420.000. En el renglón 19 “Impuesto Anual de Industria y Comercio” registra \$248.971.000, siendo lo correcto \$521.711.000. En el renglón 20 “Impuesto Anual de Avisos y Tableros”, registra \$37.346.000, siendo lo correcto \$78.257.000. En el renglón 21 “Valor anual de sucursal financiera” \$0, siendo este el valor correcto. En el renglón 22 “Total Impuesto Anual” registra \$286.317.000 siendo lo correcto \$599.968.000. Ahora bien en el renglón 23 “Retenciones” el contribuyente registró la suma de \$85.010.000. Cuando contablemente el contribuyente sólo pudo demostrar \$84.960.000. En el renglón 28 “Saldo a pagar del año” registra \$201.310.000, siendo el valor correcto \$954.192.000. **Para calcular el impuesto se debe tener en cuenta el total de los ingresos percibidos en el municipio de Santiago de Cali**” (Negrillas propias).*

1.4.- Las afirmaciones de la sociedad demandante no tienen asidero fáctico ni jurídico toda vez que en los actos administrativos demandados se le dieron a conocer las razones de hecho y de derecho que fundamentan las modificaciones hechas por la Administración.

El municipio dio aplicación al ordenamiento jurídico en materia tributaria y, por ende, gravó la actividad realizada por Gases de Occidente.

2. Gases de Occidente S.A. E.S.P.

La sociedad Gases de Occidente interpone recurso de apelación contra la sentencia de primera instancia con el fin de que se acceda al restablecimiento del derecho tal cual fue solicitado en la demanda.

Como fundamentos del recurso expone:

2.1.- El margen bruto de comercialización del gas combustible corresponde al declarado por Gases de Occidente, hecho que fue verificado y aceptado expresamente en la vía gubernativa y judicial por parte del Municipio de Santiago de Cali.

El monto correspondiente al margen bruto de comercialización del gas nunca fue objeto de discusión con el municipio.

En efecto, el municipio parte de las sumas declaradas por la sociedad, *“de tal manera que la litis se centra en establecer si la base gravable del ICA para GASES DE OCCIDENTE es el margen de comercialización del gas combustible como lo dispone el artículo 67 de la Ley 383 de 1997... o si dicha base se conforma por el total de ingresos de la sociedad*

Radicación: 76001-23-31-000-2008-00455-01 (19514)

Demandante: Gases de Occidente S.A. E.S.P.

Demandado: Municipio de Santiago de Cali

Página 9

como lo dispone el artículo 21 del Acuerdo 35 de 1985 o por los ingresos facturados por el servicio según lo dispone el artículo 51 de la Ley 383 de 1997”.

2.2.- Gases de Occidente determinó como base gravable, es decir, como margen bruto de comercialización del gas combustible, el valor de \$62.418.605.000, *“suma que fue probada con el certificado del revisor fiscal del 06 de abril de 2009 aportado con la demanda (folio 110), y que es el resultado de deducir del total de ingresos brutos por valor de \$112.960.877.000, los ingresos que no fueron percibidos en Cali y que por tanto no hacen parte de la base gravable en dicho Municipio, así como las devoluciones, rebajas y descuentos, y la suma de \$31.991.871.000 dentro de las cual se encuentra el costo del gas”.*

La suma de \$31.991.871.000, correspondiente a deducciones y actividades no sujetas, dentro de la que se encuentra el costo del gas, no fue cuestionada por el Municipio de Cali. Por el contrario, la Administración aceptó que esa suma correspondía a dicho concepto y su monto jamás fue cuestionado.

El municipio lo que no acepta es que el costo del gas se reste de los ingresos para determinar la base gravable, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 67 de la Ley 383 de 1997.

2.3.- No se encuentra congruente el restablecimiento del derecho declarado por el Tribunal si tenemos en cuenta que la nulidad de los actos administrativos se declaró, precisamente, porque liquidaban el ICA con fundamento en normas no aplicables a Gases de Occidente.

La sentencia de primera instancia violó el artículo 170 del Código Contencioso Administrativo porque no restableció el derecho a la sociedad demandante, como era su deber, y, en su lugar, ordenó al municipio reliquidar el impuesto del año gravable 2003 conforme al artículo 67 de la Ley 383 de 1997, que fue la norma que, en efecto, aplicó la sociedad al hacer la declaración privada.

2.4.- No es de recibo que la sentencia devuelva el proceso a la vía gubernativa para su reinicio, ya que *“(i) el procedimiento tributario no lo permite, (ii) dicha vía ya está agotada con la resolución que resolvió el recurso, y (iii) el Juez tiene facultades expresas para restablecer el derecho del particular”.*

Debe tenerse en cuenta que la orden proferida por el Tribunal implica que el Municipio de Cali vuelva a expedir requerimiento especial, dé traslado al mismo por el término de tres meses, notifique la liquidación de revisión y conceda y decida el respectivo recurso reconsideración, trámite que ya fue agotado.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN EN SEGUNDA INSTANCIA

La sociedad Gases de Occidente S.A. E.S.P. reiteró los argumentos expuestos en el recurso de apelación. El Municipio de Santiago de Cali no presentó alegatos en segunda instancia.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El Ministerio Público no emitió concepto en el trámite de segunda instancia.

CONSIDERACIONES

1. Problema jurídico

En los términos de los recursos de apelación interpuestos por ambas partes, lo primero que le corresponde a la Sección es determinar cuál es la norma aplicable para calcular, por el año 2003, el impuesto de industria y comercio y avisos y tableros a cargo de la sociedad Gases de Occidente S.A. E.S.P.: si el artículo 21 del Acuerdo Municipal No. 35 de 1985 o, el artículo 67 de la Ley 383 de 1997.

Posteriormente, examinará el restablecimiento adecuado del derecho en caso de confirmarse la nulidad de los actos, decretada por el *a-quo*.

2. Lo probado en el proceso

2.1.- La sociedad Gases de Occidente S.A. E.S.P., de acuerdo con el certificado de existencia y representación que obra en los folios 2 a 6 del expediente, tiene como objeto social, entre otras actividades conexas, la comercialización y transporte de gas combustible y la prestación del servicio domiciliario de distribución de gas combustible, así como la compra, venta, almacenamiento, transporte, envase, distribución y comercialización de gas natural o cualquier otro combustible, en todas sus formas, y la de hidrocarburos o sus derivados.

2.2.- El 29 de abril de 2004, Gases de Occidente presentó, en el Municipio de Cali, la declaración privada del impuesto de industria y comercio y avisos y tableros por el año gravable 2003, en la que liquidó el saldo a pagar en la suma de \$201.310.000 (fl. 7).

De conformidad con dicha declaración, se tiene probado que la sociedad demandante desarrollaba, para dicha época y en esa jurisdicción, la actividad 4020, es decir, la fabricación de gas y/o **distribución de combustibles gaseosos por tuberías**¹, actividad de servicio constitutiva del hecho generador del impuesto de industria y comercio.

¹ Cfr. Resolución No. 8587 de 1998 y Resolución No. 11351 de 2005, expedidas por la DIAN.

Radicación: 76001-23-31-000-2008-00455-01 (19514)

Demandante: Gases de Occidente S.A. E.S.P.

Demandado: Municipio de Santiago de Cali

Página 11

2.3.- Mediante el requerimiento especial No. 4131.1.12.6-135 del 20 de abril de 2006, el Municipio de Cali le propuso a Gases de Occidente modificar la liquidación privada presentada, en vista de la diferencia existente en el renglón 17 “*Menos otras Deducciones de Actividades no sujetas*” por valor de \$31.190.306.000, correspondiente a costos de combustible.

Como fundamentos del requerimiento se manifestó (fl. 8-11):

“... la empresa GASES DE OCCIDENTE E.S.P. se liquidó el impuesto de Industria y Comercio, descontándose el costo de la comercialización del gas y no hay autorización expresa en la Ley que ordene el descuento de esos costos para el servicio público domiciliario del gas natural...”

Por lo tanto se le debe aplicar lo dispuesto en el artículo 21 del acuerdo 35 de 1985, el cual 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 personas y sociedades de hecho indicadas en los artículos anteriores con exclusión de:

A. Devoluciones.

B. Ingresos provenientes de venta de activos fijos y de exportaciones.

C. Recaudo de impuestos de aquellos productos cuyo precio esté regulado por el Estado, siempre y cuando el contribuyente demuestre que tales impuestos fueron incluidos en sus ingresos brutos.

D. Percepción de subsidios

E. El valor del impuesto nacional a las ventas.”

En desarrollo de la revisión contable y verificada la información contenida en el formulario diligenciado por el contribuyente se pudo establecer que en éste consigna, en el renglón 14 “Total de ingresos ordinarios y extraordinarios del año” la suma de \$112.960.877.000, siendo el valor correcto \$113.515.237.000. En el renglón 15 “Devoluciones” registra \$14.702.000 siendo el valor correcto \$2.048.253.000. En el renglón 16 “Total ingresos fuera del Municipio” registran \$18.535.699.000 siendo este el valor correcto. En el renglón No. 17 “Otras deducciones Actividades no sujetas” registra \$31.991.871.000 siendo el valor correcto \$801.565.000. En el renglón 18 “Ingresos Netos Gravables” registra \$62.418.605.000, siendo lo correcto \$92.129.420.000. En el renglón 19 “Impuesto Anual de Industria y Comercio” registra \$248.971.000, siendo lo correcto \$521.711.000. En el renglón 20 “Impuesto Anual de Avisos y Tableros”, registra \$37.346.000, siendo lo correcto \$78.257.000. En el renglón 21 “Valor anual de sucursal financiera” \$0, siendo este el valor correcto. En el renglón 22 “Total Impuesto Anual” registra \$286.317.000 siendo lo correcto \$599.968.000. En el renglón 23 “Retenciones” registra la suma de \$85.010.000, siendo el valor correcto \$84.960.000, 24 “Menos saldo a favor” registra \$0 siendo éste el valor correcto. En el renglón 25 “Facturación” registra \$3.000 siendo este el

Radicación: 76001-23-31-000-2008-00455-01 (19514)

Demandante: Gases de Occidente S.A. E.S.P.

Demandado: Municipio de Santiago de Cali

Página 12

valor correcto. En el renglón 26 “Sanción” registra \$0 siendo lo correcto \$439.181.000. En el renglón 237 “Saldo a favor del año” registra \$0 siendo este el valor correcto. En el renglón 28 “Saldo a pagar del año” registra \$201.310.000, siendo el valor correcto \$954.192.000. Para calcular el impuesto se debe tener en cuenta el total de los ingresos percibidos en el municipio de Santiago de Cali y generados en el ejercicio de la actividad, tal como lo dispone el artículo (sic) 1, 3, 4, 21 del Acuerdo 35 de 1985” (Negrillas propias).

2.4.- Como puede verse, la Administración Municipal profirió el requerimiento especial porque consideró que la sociedad Gases de Occidente tenía la obligación de liquidar el ICA por el año gravable 2003 en la forma establecida en el artículo 21 del Acuerdo 35 de 1985, es decir, sobre el promedio mensual de ingresos brutos del año inmediatamente anterior y, por ende, no podía descontar el costo de la comercialización del gas.

2.5.- Mediante la liquidación oficial de revisión No. 1509-047397 del 28 de diciembre de 2006, el Municipio de Cali modificó la declaración y liquidación privada en la forma como fue propuesta en el requerimiento especial (fl. 65-68), acto que fue confirmado en su totalidad mediante la resolución No. 4747 del 31 de diciembre de 2007 (fl. 94-97).

Si bien en la motivación de los actos que, se advierte, es deficiente², se indicó que el artículo 51 de la Ley 383 de 1997 consagraba una base gravable especial del ICA para las empresas prestadoras de servicios públicos domiciliarios –el valor promedio mensual facturado–, no es menos cierto que las modificaciones realizadas se fundamentaron en la aplicación del artículo 21 del Acuerdo Municipal 35 de 1985.

3. Impuesto de industria y comercio para la actividad de distribución de gas combustible

3.1.- El impuesto de industria y comercio –ICA–, previsto en la Ley 14 de 1983, “*Por la cual se fortalecen los fiscos de las entidades territoriales y se dictan otras disposiciones*”, es un tributo municipal que 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, las personas naturales, jurídicas o las sociedades de hecho, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimientos de comercio o sin ellos (artículo 32).

Conforme lo dispone el artículo 33 ibídem, dicho impuesto se liquida, por regla general, sobre el promedio mensual de **ingresos brutos del año inmediatamente anterior**, con exclusión de las devoluciones, los ingresos provenientes de venta de activos fijos y de

² Para la Sección la motivación de los actos administrativos demandados es deficiente por dos razones fundamentales: a) porque no abordaron el tema de la aplicación del artículo 67 de la Ley 383 de 1997, propuesto por la contribuyente, y b) porque no explicaron de dónde surgen las modificaciones realizadas a la declaración privada.

exportaciones, el recaudo de impuestos de aquellos productos cuyo precio esté regulado por el Estado y la percepción de subsidios³.

3.2.- De forma similar se reguló dicho tributo en el Municipio de Cali en el artículo 21 del Acuerdo 35 de 1985 (fl. 255), que dispone:

“ARTÍCULO 21. 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 indicadas en los Artículos anteriores, con exclusión de:

- a) Devoluciones.*
- b) Ingresos provenientes de venta de activos fijos y de exportaciones.*
- c) Recaudo de Impuestos de aquellos productos cuyo precio esté regulado por el Estado, siempre y cuando el contribuyente demuestre que tales impuestos fueron incluidos en sus ingresos brutos.*
- d) Percepción de subsidios.*
- e) El valor del Impuesto Nacional a las Ventas.*

....” (Negrillas fuera de texto).

3.3.- Se dice que por regla general el ICA se liquida sobre el promedio mensual de los ingresos brutos del año inmediatamente anterior, porque, tratándose de empresas prestadoras de servicios públicos domiciliarios, el legislador previó una regla **diferente y especial**, en vista de que el artículo 24.1 de la Ley 142 de 1994 dispone que “*los departamentos y los municipios no podrán gravar a las empresas de servicios públicos con tasas, contribuciones o impuestos que no sean aplicables a los demás contribuyentes que cumplan funciones industriales o comerciales*”⁴.

Así las cosas, “*para efectos del artículo 24-1 de la Ley 142 de 1994, el impuesto de industria y comercio en la prestación de los servicios públicos domiciliarios se causa en el municipio en donde se preste el servicio al usuario final sobre el valor promedio mensual facturado*” (artículo 51 de la Ley 383 de 1997).

3.4.- El artículo 51 de la Ley 383 de 1997 es aplicable, de manera preferente, para todos los servicios públicos domiciliarios, entre los que se encuentra el de distribución de gas combustible domiciliario⁵, en virtud de las reglas de interpretación normativa consagradas en las leyes 57 y 153 de 1887.

³ Dichas disposiciones fueron incorporadas al Decreto Ley 1333 de 1986 –Código de Régimen Municipal- en los artículos 195 y 196.

⁴ En sentencia C-419 de 1995, en la que se declaró exequible el artículo 24 de la Ley 142 de 1994, la Corte Constitucional precisó que el numeral 24.1 de dicha norma se ajusta a la Constitución porque, más que una exención, lo que prevé es “un principio de tributación dirigido a asegurar la igualdad entre las empresas de servicios públicos y los demás contribuyentes que desarrollen actividades industriales o comerciales y, obviamente, a prohibir la discriminación”.

⁵ Tal como lo dispone el artículo 14.28 de la Ley 142 de 1994, el servicio público domiciliario de gas combustible es el conjunto de actividades ordenadas a la **distribución de gas combustible**, por tubería u otro medio, desde un sitio de

Y eso es así porque, aunque estamos ante dos normas que regulan de manera diferente un mismo hecho o supuesto –la base gravable del ICA-, una de carácter general –artículo 33 de la Ley 14 de 1983, reproducido por el Municipio de Cali en el artículo 21 del Acuerdo 35 de 1985- y, la otra de carácter especial –artículo 51 de la Ley 383 de 1997-, deberá privilegiarse la aplicación de ésta última cuando el contribuyente se encuentre en los supuestos de hecho consagrados por el legislador: ser prestador de servicios públicos domiciliarios.

3.5.- Adicional a lo anterior, no puede perderse de vista que la misma Ley 383 también prevé una regla diferente para determinar la base gravable del ICA por la realización de actividades de distribución de derivados del petróleo y demás combustibles –como el gas vehicular-, entre las que encaja la actividad de distribución de gas combustible **que no se realice como prestación del servicio público domiciliario de gas combustible** –lo que exceptúa, igualmente, la regla general contenida en la Ley 14 de 1983-.

Dispone el artículo en mención:

*“ARTICULO 67. Para efectos del impuesto de industria y comercio, los distribuidores de derivados del petróleo y **demás combustibles**, liquidarán dicho impuesto tomando como base gravable el **margen bruto de comercialización de los combustibles**.*

*Se entiende por margen bruto de comercialización de los combustibles, para el distribuidor mayorista, la diferencia entre el precio de compra al productor o al importador y el precio de venta al público o al distribuidor minorista. Para el distribuidor minorista, se entiende por margen bruto de comercialización, **la diferencia entre el precio de compra al distribuidor mayorista o al intermediario distribuidor, y el precio de venta al público**. En ambos casos, se descontará la sobretasa y otros gravámenes adicionales que se establezcan sobre la venta de los combustibles.” (Resaltos fuera de texto).*

3.6.- En ese orden de ideas, de conformidad con las normas en cita, podemos concluir que:

- a) Por **regla general**, el impuesto de industria y comercio se liquida sobre el promedio mensual de **ingresos brutos del año inmediatamente anterior** (artículos 33 de la Ley 14 de 1983 y 21 del Acuerdo 35 de 1985).
- b) Tratándose de **empresas prestadoras de servicios públicos domiciliarios**, se liquida **sobre el valor promedio mensual facturado** (artículo 51 de la Ley 383 de 1997).

Radicación: 76001-23-31-000-2008-00455-01 (19514)

Demandante: Gases de Occidente S.A. E.S.P.

Demandado: Municipio de Santiago de Cali

Página 15

- c) Cuando se realice la actividad de **distribución de gas combustible pero de manera diferente a la prestación del servicio público domiciliario**⁶, el ICA se liquida sobre el **margen bruto de comercialización del combustible** (artículo 67 de la Ley 383 de 1997).

4. Análisis del caso concreto

4.1.- De estudio realizado, para la Sección es claro que **los actos administrativos demandados son nulos por fundamentarse en una norma no aplicable para el caso concreto**: el artículo 21 del Acuerdo Municipal 35 de 1985, que acoge la regla general prevista por el legislador para liquidar el impuesto de industria y comercio.

4.2.- Recuérdese que la sociedad Gases de Occidente presentó la declaración del impuesto de industria y comercio por el año 2003, por haber desarrollado en el municipio de Cali la actividad de fabricación de gas y/o distribución de combustibles gaseosos por tuberías (fl. 7).

En ese orden de ideas, si se tratara de un servicio público domiciliario o no –asunto que no fue objeto del debate, ni de prueba–, las normas aplicables serían los artículos 51 o 67 de la Ley 383 de 1997, respectivamente, pero no el acuerdo municipal –artículo 21–.

4.3.- El hecho de que la sociedad demandante no incluyera en su base gravable el costo del gas, no puede tomarse como una deducción no autorizada por la ley, como lo entiende la Administración Municipal, sino como la aplicación de una norma especial que regula de manera diferente la liquidación del ICA cuando se trata de actividades de distribución de gas combustible.

Si bien la controversia no se centró en si Gases de Occidente debía tributar con fundamento en lo dispuesto en el artículo 51 o en el artículo 67 de la Ley 383 de 1997, es decir, si debía liquidar el impuesto sobre el valor promedio mensual facturado por la prestación del servicio público domiciliario de gas, o sobre el margen bruto de comercialización del gas combustible –en el que se excluye el costo del gas– o sobre ambos, en proporción a los ingresos obtenidos por ambas actividades, lo cierto es que los actos administrativos

⁶ El concepto de servicio público domiciliario está directamente relacionado con la prestación directa del servicio en un inmueble –residencial o comercial–, con el fin de atender las necesidades básicas de las personas. Por eso, cuando la distribución de gas combustible se preste con fines diferentes, o no recaiga sobre los inmuebles –como ocurre con el gas natural vehicular, por ejemplo–, no nos encontramos frente a la prestación de un servicio público domiciliario. Nótese que el artículo 14.33 de la ley 142 de 1994, define al usuario en virtud de la prestación del servicio en un inmueble: “*Usuario. Persona natural o jurídica que se beneficia con la prestación de un servicio público, bien como propietario del inmueble en donde este se presta, o como receptor directo del servicio. A este último usuario se denomina también consumidor*”. De igual manera, el artículo 129 ibídem, dispone que “*existe contrato de servicios públicos desde que la empresa define las condiciones uniformes en las que está dispuesta a prestar el servicio y el propietario, o quien utiliza un inmueble determinado, solicita recibir allí el servicio, si el solicitante y el inmueble se encuentran en las condiciones previstas por la empresa*”.

Radicación: 76001-23-31-000-2008-00455-01 (19514)

Demandante: Gases de Occidente S.A. E.S.P.

Demandado: Municipio de Santiago de Cali

Página 16

demandados no aplicaron ninguna de las dos reglas especiales previstas para las actividades desarrolladas por Gases de Occidente, sino la regla general, razón por la que debe declararse su nulidad.

4.4.- Si bien es cierto, como lo argumenta el Municipio de Cali, que las entidades territoriales gozan de autonomía fiscal, no puede olvidarse que dicha autonomía es relativa y está sujeta a las previsiones que sobre la materia haga el legislador.

Por ser la República de Colombia un Estado unitario, dentro del principio de la descentralización administrativa incorporado en nuestra Constitución, el Congreso de la República conserva su primacía tributaria y los concejos municipales, al igual que en la anterior Carta Política, continúan gozando de relativa autonomía tributaria, **limitada por las normas de naturaleza superior.**

Por eso, tal como lo ha sostenido la Corte Constitucional⁷, es necesario conciliar el principio de Estado unitario con la autonomía de las entidades territoriales, como una garantía general para los contribuyentes, bajo la idea de que las entidades territoriales no son titulares de la soberanía fiscal por mandato constitucional, en relación con la creación o determinación de los impuestos territoriales.

4.5.- Como el Congreso de la República es el órgano competente para regular todos o algunos de los elementos del tributo, atendiendo el principio de libre configuración legislativa⁸, las normas locales deben acatar la ley, de acuerdo con la mayor o menor amplitud que le otorgue la norma nacional.

En ese sentido, si la ley prevé una base gravable especial para ciertos contribuyentes en un tipo de impuesto, las normas locales no podrán aplicar la regla general o prever bases gravables distintas a las ya fijadas por el legislador.

4.6.- Así las cosas, como en el caso concreto el legislador dispuso reglas específicas para determinar la base gravable del impuesto de industria y comercio para la actividad de distribución de gas combustible, como servicio público domiciliario o no, el Municipio de Cali estaba en la obligación de aplicar la norma correspondiente a fin de realizar su actividad de fiscalización.

Se insiste, no es dable predicar la autonomía territorial para pretender aplicar una norma local que está en contravía de las disposiciones especiales consagradas por el legislador.

En ese orden de ideas, se confirmará la sentencia de primera instancia en cuanto declaró la nulidad de los actos administrativos demandados.

5. Del restablecimiento del derecho

5.1.- Está probado que los actos administrativos demandados se fundamentaron en una norma que no es aplicable al caso concreto, lo que condujo a que la Administración

⁷Cfr. Corte Constitucional, Sentencia C-517 de 2007.

⁸Cfr. Corte Constitucional, Sentencia C-227 de 2002.

Radicación: 76001-23-31-000-2008-00455-01 (19514)

Demandante: Gases de Occidente S.A. E.S.P.

Demandado: Municipio de Santiago de Cali

Página 17

Municipal liquidara el ICA a cargo de la sociedad demandante por el año 2003, sobre una base gravable que no fue prevista por el legislador para el desarrollo de la actividad de distribución de gas combustible.

No obstante, como la presente controversia no versa sobre la naturaleza de la actividad desarrollada por la sociedad Gases de Occidente –servicio público domiciliario u otra actividad de distribución de gas combustible-, lo procedente es declarar la firmeza de la declaración privada, como fue solicitado en la demanda.

5.2.- Ni las pruebas que obran en el proceso, ni la motivación de los actos demandados aportan los elementos de juicio necesarios para realizar una liquidación judicial del ICA, ya que no es posible establecer: i) qué tipo de actividades –servicio público domiciliario y/o distribución de gas combustible- y en qué proporción, realizó la sociedad demandante en el año 2003 en la jurisdicción del Municipio de Cali, ii) cuál fue el promedio mensual facturado por cada actividad y, iii) cuál fue el costo del gas distribuido de forma diferente a la prestación del servicio público.

Obsérvese que los actos demandados, además de fundarse en una norma no aplicable al caso, adolecen de falta de motivación en vista de que no abordaron el tema de la aplicación del artículo 67 de la Ley 383 de 1997, propuesto por la sociedad contribuyente, y no explicaron de dónde surgían las modificaciones realizadas a la declaración privada, sino que se centraron en la definición del tributo en punto al reconocimiento del costo de compra del gas combustible.

5.3.- Así las cosas, ordenar una nueva liquidación en sede administrativa, como lo hizo el *a-quo*, sería revivir la controversia pero sobre la base de un asunto que no fue objeto de fiscalización por parte del Municipio de Cali –naturaleza de las actividades realizadas y de los ingresos obtenidos por Gases de Occidente-, lo que vulneraría el debido proceso del contribuyente y el principio de seguridad jurídica.

Por tal razón, se modificará, en ese sentido, la sentencia recurrida, ya que lo procedente es declarar en firme la liquidación privada, en tanto la Administración Municipal no demostró que la liquidación privada tuviera errores o que el costo de compra de gas combustible no correspondiera a la realidad o a todas las actividades desarrolladas. Dichos puntos no fueron objeto de controversia.

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

F A L L A

1.- Se **CONFIRMA** el numeral primero de la parte resolutive de la sentencia del 27 de enero de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, en cuanto declaró la nulidad de los actos administrativos demandados.

2.- Se **MODIFICA** el numeral segundo de la parte resolutive de la sentencia apelada, en el sentido de declarar, a título de restablecimiento del derecho, que la declaración privada del impuesto de industria y comercio y avisos y tableros presentada por la sociedad Gases de

Radicación: 76001-23-31-000-2008-00455-01 (19514)

Demandante: Gases de Occidente S.A. E.S.P.

Demandado: Municipio de Santiago de Cali

Página 18

Occidente S.A. E.S.P., por el año gravable 2003, se encuentra en firme y, por ende, la sociedad no adeuda suma alguna por dicho concepto.

3.- Se RECONOCE personería para actuar a la abogada Luz María Nicolasa Escorcía Vargas, como apoderada de la sociedad Gases de Occidente S.A., en los términos de la sustitución de poder que obra en el folio 429 del expediente.

4.- DEVUÉLVASE el expediente al Tribunal de origen.

Cópiese, notifíquese y cúmplase.

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

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ
Presidente de la Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ