



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

CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Bogotá D. C., catorce (14) de noviembre de dos mil diecinueve (2019)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 76001-23-33-000-2013-00126-01 (23280)
Demandante: COMUNICACIÓN CELULAR S. A.
Demandado: MUNICIPIO DE RIOFRÍO

Temas: Impuesto de industria y comercio (2007 a 2010). Sanción por no declarar. Territorialidad en la prestación de servicios de telefonía móvil.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia del 03 de mayo de 2017, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca (f. 444), que decidió:

Primero.- Declarar la nulidad de los actos administrativos contenidos en la Resolución 150.002-944 del 30 de mayo de 2012 y la Resolución oficio sin número del 04 de octubre de 2012, ambas proferidas por la Administración Municipal de Riofrío (V.) mediante las cuales se sancionó a Comunicación Celular S. A. (Comcel S. A.) por no declarar el impuesto de industria y comercio por los años gravables 2007 a 2010, de conformidad

con la parte motiva de esta providencia.

Segundo.- Declarar que Comunicación Celular S. A. Comcel S. A. no estaba obligada a declarar ante el Municipio de Riofrío (V.) el impuesto de industria y comercio para los años gravables 2007 a 2010, y por consiguiente el referido ente territorial no puede imponerle sanción por no declarar el ICA en el referido periodo, según lo analizado en esta sentencia.

Tercero.- Condenar a la parte vencida en el proceso al pago de las costas de esta instancia, en el evento de haberse causado, las cuales deberán ser liquidadas por la Secretaría de esta Corporación.

Cuarto.- Fijar como agencias en derecho el 2% del valor de las pretensiones reconocidas en la Sentencia, de conformidad con lo establecido en el numeral 3.1.2 del artículo 6.º del Acuerdo 1887 de 2003.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

La demandada conminó a la actora a presentar las declaraciones del ICA de los años 2006 a 2010, mediante el Emplazamiento para Declarar nro. 20, del 22 de julio de 2011 (ff. 95).

En vista de que las declaraciones requeridas no fueron presentadas, a través del Pliego de Cargos nro. 002-2012, del 25 de abril de 2012, planteó sancionarla por no declarar (ff. 120 a 121), sanción que finalmente impuso en la Resolución nro. 150.002-944, del 30 de mayo de 2012 (ff. 140 y 141).

Al desatar en Resolución del 04 de octubre de 2012 el recurso de reconsideración interpuesto, la demandada revocó la multa correspondiente al incumplimiento del deber de declarar por el periodo 2006, pero confirmó la sanción correspondiente a los demás periodos (ff. 161 a 163).

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA, Ley 1437 de 2011), la actora formuló las siguientes pretensiones (f. 28):

Primero.- Que son nulos los siguientes actos administrativos que se relacionan a continuación, mediante los cuales la Secretaría de Hacienda de la Alcaldía Municipal de Riofrío del Departamento del Valle del Cauca, impuso una sanción por no declarar el impuesto de industria y comercio por los periodos gravables de 2007, 2008, 2009 y 2010:

Acto Administrativo	Fecha
Resolución Sanción nro. 150.002.944	30 de mayo de 2012
Resolución sin número	04 de octubre de 2012

Segundo.- Que, como consecuencia de lo anterior, se declare que Comcel S. A. no está obligada a presentar declaraciones tributarias correspondientes al impuesto de industria y comercio por los periodos gravables de 2007, 2008, 2009 y 2010 y por consiguiente, no se le puede imponer la sanción por no declarar en los mencionados años.

A tal fin, invocó como normas violadas los artículos 287 de la Constitución; 33 de la Ley 14 de 1983; 1.º de la Ley 37 de 1993; 742 del Estatuto Tributario (ET), y 195 y 196 del Código de Régimen Municipal (CRM, Decreto 1333 de 1986).

El concepto de violación planteado se resume así (ff. 34 a 45):

Sostuvo que el ICA se causa en el municipio donde se ubican los centros de conmutación móvil, pues estos permiten la interconexión entre el usuario iniciador del mensaje y el receptor, lo que, en últimas, constituye la prestación del servicio contratado. A ese efecto, explicó que la telefonía móvil es posible gracias a tres elementos: (i) la estación móvil (*i. e.* teléfono celular); (ii) el centro de conmutación móvil, y (iii) la estación base o antena; y que, si bien los tres son necesarios, es en el centro de conmutación donde tiene lugar la parte fundamental del proceso, porque ahí se identifica al usuario emisor, se verifica la situación de pago del suscriptor, se enlaza al emisor con el receptor —que permite la comunicación— y se tasa el consumo de cada usuario —lo que determina la facturación—.

Agregó que no tiene centros de conmutación ubicados en el municipio de Riofrío y, por ende, no realiza actividades gravadas en esa jurisdicción. Agregó que es contrario a derecho tener como base gravable los ingresos percibidos por el pago de facturas de telefonía que fueron enviadas a alguna dirección ubicada en ese municipio.

Finalmente, planteó que el pliego de cargos y la resolución que resolvió el recurso de reconsideración fueron expedidos por un funcionario incompetente, pues estas funciones están reservadas a la Secretaría de Hacienda y al Alcalde, respectivamente.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (ff. 59 a 70), pues, a su juicio, el ICA recae sobre la realización directa o indirecta de actividades industriales, comerciales y de servicios en una jurisdicción municipal, circunstancia que estima que ocurrió en el caso concreto, porque la demandante prestó servicios de telefonía móvil a los habitantes de su territorio.

Afirmó que la territorialidad del ICA, por la prestación del servicio de telefonía móvil, se concreta en la jurisdicción desde donde se realizan las llamadas, a donde se envían las facturas y donde están ubicadas las antenas que permiten la conexión telefónica, todo lo cual llevaría a que la actora estuviera gravada en su jurisdicción.

Manifestó que los actos fueron expedidos por funcionarios competentes.

Finalmente, propuso la excepción de inepta demanda, pero en la audiencia inicial el *a quo* la desestimó, decisión que no fue recurrida (f. 367).

Sentencia apelada

El tribunal accedió a las pretensiones de la actora y condenó en costas y agencias en derecho a la demandada (ff. 428 a 445).

Consideró que las actividades de servicios se entienden realizadas cuando el beneficiario del servicio recibe la prestación contratada. Por ello, estimó que, en el caso de la telefonía móvil celular, el servicio se presta al lograr la efectiva comunicación con el receptor del mensaje, es decir, cuando el conmutador interconecta la llamada.

Por ende, encontró probada la nulidad de los actos acusados, en la medida en que pasan por alto que la demandante no cuenta con centros de conmutación en Riofrío y no realiza allí actividades gravadas con el impuesto.

Recurso de apelación

La demandada apeló la sentencia de primera instancia (ff. 462 a 467), en el sentido de insistir en que la actora sí había prestado servicios de telefonía en el municipio de Riofrío, porque allí contaba con antenas de comunicación celular y con usuarios a los cuales les remitía la facturación del servicio. Al respecto, censuró que el tribunal no hubiera valorado los medios de prueba que demostraban que la demandante percibió ingresos de usuarios ubicados en el municipio y que había solicitado licencias de construcción de antenas de

comunicación.

Guardó silencio en torno a la condena en costas y agencias en derecho.

Alegatos de conclusión

La actora reiteró los argumentos expuestos en la demanda (ff. 487 a 504). Su contraparte no se pronunció en esta etapa procesal.

El agente del Ministerio Público solicitó que se confirme la sentencia apelada, porque estimó que al no tener la demandante conmutadora dentro del municipio de Riofrío no se causó el impuesto en dicha jurisdicción y que, por cuenta de ello, no habría lugar a la imposición de sanción por no declarar (ff. 19 a 22 cp 2).

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- La Sala decide sobre la legalidad de los actos enjuiciados, teniendo en cuenta los cargos de apelación formulados por la parte demandada contra la sentencia de primer grado, que accedió a las pretensiones de la demanda y condenó en costas y agencias en derecho a la Administración.

En concreto, se establecerá si la demandante se encontraba sujeta al deber formal de presentar declaración del impuesto de industria y comercio en el municipio de Riofrío por los años gravables 2007 a 2010 y si, por tal circunstancia, cabía sancionarla al desatender dicho deber.

2- Las disposiciones de la Ley 14 de 1983 por medio de las cuales se estableció el impuesto de industria y comercio (*i. e.* artículos 32 y siguientes) fueron reglamentadas por el Decreto 3070 de 1983. Según el artículo 7.º de este cuerpo normativo, los sujetos pasivos del impuesto deben cumplir con una serie de deberes formales, dentro de los cuales se encuentra, en el ordinal 2.º, el de «*presentar anualmente, dentro de los plazos que fijen las respectivas entidades territoriales, una declaración de industria y comercio junto con la liquidación privada del gravamen*». Bajo esos términos, quienes tengan la condición de contribuyentes del tributo en un señalado municipio, deberán presentar una declaración anual en esa jurisdicción.

En el caso objeto de enjuiciamiento, es un hecho cierto y no discutido por las partes que la demandante no presentó las declaraciones del impuesto por los periodos gravables 2007 a 2010 en el municipio de Riofrío, motivo por el cual

la autoridad de esa jurisdicción le impuso, en los actos demandados, una sanción por no declarar, a la cual se opone la demandante con el argumento de que no realizó allí actividades gravadas con el tributo, de modo que, al no ser allí contribuyente, no debía presentar declaración alguna, por lo que en definitiva no habría cometido la infracción que se le atribuye. Por el contrario, la Administración, aquí apelante, sostiene que la demandante sí realizó en el municipio actividades de servicios gravadas con el tributo, por lo que tendría que haber presentado las declaraciones respectivas.

La *litis* planteada en esos términos lleva a que la legalidad de la sanción que se enjuicia penda de establecer si la demandante tenía la condición de sujeto pasivo del ICA en el municipio de Riofrío con ocasión de los servicios de telefonía móvil celular prestados a los habitantes de ese municipio empleando antenas situadas en esa jurisdicción.

Para la demandante, no contaba con esa condición, porque los servicios de telefonía móvil se realizan en los municipios donde están ubicados los centros de conmutación que conectan a los usuarios iniciadores con los receptores, lo cual no ocurre en el municipio de Riofrío. En cambio, la apelante única sostiene que, a efectos del ICA, el servicio de telecomunicaciones tiene lugar en la jurisdicción donde se encuentran las antenas que permiten la comunicación y que, para la época del *sub lite*, la actora poseía tales antenas dentro del territorio municipal y, además, suministraba el servicio de telefonía celular a sus habitantes.

3- Sobre el asunto de derecho en el que se concentra el debate, la Sección ya ha fijado los criterios judiciales que llevan a establecer si, en el marco del impuesto en cuestión, se realiza en un determinado municipio el hecho generador por la prestación del servicio de telefonía móvil celular. Por consiguiente, en esta ocasión se seguirá el precedente judicial fijado en la sentencia del 30 de agosto de 2016 (exp. 22091, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia)¹.

4- Los análisis elaborados por la Sección recaen sobre lo siguiente:

La disposición con rango de ley que regula el hecho generador del ICA (*i. e.* el artículo 32 de la Ley 14 de 1983, codificado en el artículo 195 del Decreto Ley 1333 de 1986) dispuso que el tributo se causa por el desarrollo de actividades

¹ Reiterado en las sentencias del 30 de agosto de 2016 (exp. 20833, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez), del 15 de septiembre de 2016 (exp. 20736, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia), del 28 de septiembre de 2016 (exp. 21733, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia), del 10 de agosto de 2017 (exp. 21986, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto).

industriales, comerciales y de servicios en el municipio en el cual se llevan a cabo dichas actividades.

En relación con la actividad desarrollada por la actora, presuntamente gravada en la jurisdicción de Riofrío, el artículo 1.º de la Ley 37 de 1993 definió el servicio de telefonía móvil como aquel que permite la comunicación telefónica entre los usuarios móviles, y entre estos y los usuarios fijos, a través de la interconexión con la red telefónica pública conmutada (RTPC), de suerte que la prestación del servicio gravado, consistente en la comunicación entre usuarios, se perfecciona cuando se conmuta la llamada entre el usuario iniciador y el receptor, lo que ocurre cuando se establece la conexión a través del conmutador.

Por virtud de esa circunstancia, a efectos del ICA, el servicio de telefonía móvil celular se entiende prestado en el lugar en el que esté instalado el centro de conmutación y la jurisdicción en la que se encuentre localizado dicho centro es la que tiene derecho a gravar los ingresos producidos por la provisión de servicios de telefonía celular, en la medida en que es ese elemento el que posibilita el desarrollo de la actividad gravada².

A la luz del precedente, para determinar si es acertado el cargo de apelación que afirma que la actora prestó servicios gravados con el ICA en la jurisdicción de Riofrío, se debe determinar si para la época debatida la demandante contó con centros de conmutación instalados en dicho municipio.

5- Al respecto, la Sala observa que la demandante niega contar con conmutadores en el municipio de Riofrío (f. 43), circunstancia que no refuta la apelante. El fundamento fáctico invocado en los actos acusados para gravar los servicios prestados por la actora consiste en afirmar que Comunicación Celular S. A. cuenta con cinco antenas en el municipio y que algunos de sus usuarios habitan en esa jurisdicción. Sin embargo, de acuerdo con la regla que rige el caso, esas circunstancias no dan lugar a la causación del ICA en la jurisdicción del demandado.

Queda demostrado entonces que, según los criterios de decisión aplicados por esta Sección, la demandante no realizó actividades comerciales gravadas en la jurisdicción de Riofrío y, por consiguiente, al tenor de las prescripciones de artículo 7.º del Decreto 3070 de 1983, no se encontraba sujeta al deber formal

² Sin perjuicio de que, por la normativa entonces vigente, esa sea la regla que rige el caso, la Sala advierte que el artículo 343 de la Ley 1819 de 2016 estableció una regla específica sobre el aspecto espacial del hecho generador del tributo por la prestación del servicio de telefonía móvil, según la cual los ingresos gravados se entenderán percibidos en «*el domicilio principal del usuario que registre al momento de la suscripción del contrato o en el documento de actualización*».

de presentar una declaración del ICA en ese municipio.

6- En consecuencia, la Sala juzga que son ilegales los actos demandados por medio de los cuales se le impuso a la demandante una sanción por no declarar. No prospera el recurso de apelación interpuesto, corolario de lo cual la Sala confirmará la sentencia del *a quo*.

7- Por último, teniendo en cuenta que el ordinal 8.º del artículo 365 del Código General del Proceso dispone que «*habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación*», la Sala se abstendrá de condenar en costas en esta instancia, pues en el plenario no existe prueba de su causación. Con fundamento en los análisis efectuados, se confirmará la sentencia apelada, incluida la condena en costas impuesta en primera instancia, dado que esta no fue objeto de apelación.

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

FALLA

- 1- **Confirmar** la sentencia apelada.
- 2- Sin condena en costas en esta instancia.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente de la Sala

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

MILTON CHAVES GARCÍA

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ