



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

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá D.C., dos (02) de mayo de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 76001-23-33-000-2014-00458-01 (27272)
Demandante: Autopistas del Café SA
Demandado: Municipio de Zarzal

Temas: ICA 2007. Competencia. Motivación. Sujeción pasiva.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación¹ interpuesto por la demandante contra la sentencia del 05 de agosto de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que decidió²:

PRIMERO: Declarar la nulidad parcial de la resolución liquidación oficial de revisión (sin número), del 12 de abril de 2013, de la Secretaría de Hacienda del Municipio de Zarzal y de la resolución N° 100-02-06-186, del 28 de noviembre de 2013, por medio del cual se resuelve un recurso.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, se modificará la liquidación oficial del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros del año 2007 a cargo de la sociedad demandante, para recalcular la sanción por inexactitud liquidada a la tarifa del 100%, fijándose la siguiente suma³:

TERCERO: Sin condena en costas en esta instancia.

ANTECEDENTES

Actuación administrativa

Previo requerimiento especial, el municipio de Zarzal profirió a la demandante liquidación oficial de revisión del 12 de abril de 2013⁴ por medio de la cual modificó la declaración

¹ El expediente ingresó al despacho el 02 de diciembre de 2022.

² SAMAI Tribunal índice 21

³

Impuesto de industria y comercio - año 2007		
Ingresos liquidación oficial		\$7.447.336.109
Ingresos liquidación privada		\$47.145.574
Diferencia en ingresos		\$7.400.190.535
Impuesto a cargo ICA		\$59.201.524
Impuesto de Avisos y Tableros		\$8.880.229
Valor a pagar por impuestos		\$68.081.753
Liquidación de la sanción por inexactitud		
Saldo a pagar sin sanciones	\$68.081.753	
Base sanción por inexactitud		\$68.081.753
Tarifa Sanción por inexactitud		100%
Sanción por inexactitud		\$68.081.753
Total saldo a pagar: \$136.163.506		

⁴ SAMAI CE índice 3, certificado ED_C01_02 ANEXOS DE DEMANDA(.pdf) NroActua 3 ff.14 a 16. Determinó \$68.081.753 de impuesto y \$177.012.558 de sanción por inexactitud (160%)



privada del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros del año gravable 2007. Decisión confirmada por Resolución 100-02-06-186 del 28 de noviembre de 2013⁵.

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), la demandante formuló las siguientes pretensiones⁶:

Que (constitutivamente) declare la nulidad de los siguientes actos administrativos:

I. Resolución liquidación oficial de revisión (sin número), del 12 de abril de 2013, de la Secretaría de Hacienda del Municipio de Zarzal.

II. Resolución N° 100-02-06-186, del 28 de noviembre de 2013, de la Secretaría de Hacienda de Zarzal, *Por medio del cual se resuelve un recurso.*

III. Que, a título de restablecimiento del derecho, (constitutivamente) declare la validez de la declaración privada del impuesto de industria y comercio, para el año gravable 2007, que Autopistas del Café S.A. presentó el 15 de junio de 2011.

Invocó como vulnerados los artículos 1, 29, 83 y 150 de la CP (Constitución Política); 712 del ET (Estatuto Tributario); 1 de la Ley 1386 de 2010; 36 de la Ley 14 de 1983; 40 y 170 del Acuerdo municipal 165 de 2006, bajo el siguiente concepto de violación⁷:

Los actos demandados están viciados de nulidad porque el auto que los antecede, por medio del cual la alcaldía de Zarzal decretó una inspección tributaria, comisionó a un asesor contable para practicar la diligencia, a quien no se le podía delegar esa atribución en virtud de lo dispuesto en el artículo 1 de la Ley 1386 de 2010, dado que esa potestad solo concierne al alcalde o al secretario de hacienda del municipio.

La liquidación oficial de revisión vulneró el debido proceso de la actora en la medida que carece de motivación frente a las modificaciones realizadas a la declaración privada del impuesto, lo que acarrea nulidad del acto a la luz del artículo 730 del ET.

Los actos acusados incurrieron en error de derecho, toda vez que las actividades realizadas por la actora en virtud del sistema de concesión, de acuerdo con los artículos 36 de la Ley 14 de 1983 y 40 del Acuerdo Municipal 165 de 2006, no están gravadas con ICA.

El concejo municipal de Zarzal no determinó conductas análogas o alternas a las previstas en el artículo 36 de la Ley 14 de 1983, susceptibles de causar la obligación de pagar el ICA en esa jurisdicción. Situación que no puede ser suplida por la alcaldía del municipio demandado, con el argumento de salvaguardar la integridad del tesoro público.

No procede la sanción porque la legislación no castiga la inexactitud cuando media buena fe del contribuyente de ajustarse a lo preceptuado y a lo sumo habría una diferencia de criterio entre la actora y la administración⁸.

⁵ SAMAI CE índice 3, certificado ED_C01_02 ANEXOS DE DEMANDA(.pdf) NroActua 3 ff. 56 a 88.

⁶ SAMAI CE, índice 3, certificado ED_C01_03 DEMANDA(.pdf) NroActua 3 f. 22

⁷ SAMAI CE, índice 3, certificado ED_C01_03 DEMANDA(.pdf) NroActua 3, ff. 4 a 20

⁸ Sin ahondar en explicación.



Contestación de la demanda

La entidad demandada se opuso a las pretensiones de la actora⁹.

Propuso las excepciones denominadas «Rechazo de plano de la demanda por ausencia de requisito de fondo (conciliación prejudicial como requisito de procedibilidad)» e «Inaplicabilidad de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho a resoluciones no sujetas o no previstas por la ley a ser demandadas conforme al art. 835 del ET»¹⁰.

Expresó que no es cierto que la alcaldesa haya comisionado al asesor contable para practicar la inspección tributaria, pues su actuación se limitó al acompañamiento de la gestión desarrollada por el secretario de hacienda municipal -quien practicó la diligencia-. Con dicha comisión no se delegaron funciones, tanto es así, que tal experto no participó en la adopción de la decisión. Además, la prohibición del artículo 1 de la Ley 1386 de 2010 no es absoluta y la sentencia C- 224 de 2013 señala que los particulares pueden llevar a cabo actividades de instrumentación y proyección de actos administrativos -sin que haya vaciamiento de la función pública ni intervención en la fase decisoria-.

La liquidación oficial estuvo debidamente motivada, fundamentada en las pruebas recaudadas con el respectivo análisis y explicación de la cuantificación del tributo.

Acorde al criterio jurisprudencial, la construcción de obras públicas por concesión es una actividad de servicios gravada con ICA, descrita en el contrato de concesión suscrito entre INVIAS y la actora, por lo que resulta legal el cobro del tributo, en armonía con el artículo 36 de la Ley 14 de 1983 que permitió que las actividades análogas también estén gravadas -igualmente previstas en el artículo 40 del Acuerdo municipal 165 de 2006-, obligación que fue aceptada por la actora al haber presentado la declaración del año 2007.

Sentencia apelada

El tribunal anuló parcialmente los actos acusados, solo para aplicar favorabilidad a la sanción por inexactitud¹¹, sin condenar en costas¹², con fundamento en lo siguiente:

No está llamado a prosperar el cargo de falta de competencia por cuanto la comisión al tercero refiere a actos preparatorios o de trámite, en los que no hubo «vaciamiento» de función pública. Además, la delegación de funciones es un medio permitido en la Constitución y la ley.

No se desvirtuaron los fundamentos de los actos demandados porque la actividad de servicio de la demandante está sujeta a ICA y en el Acuerdo municipal 165 de 2006 no se encuentra consagrada como no sujeta, exenta o excluida. En el contrato de concesión se acordó como forma de pago el recaudo de peajes y respecto de los ingresos obtenidos por ese concepto y que son la base para determinar el tributo -aspecto no debatido- se advierten diferencias, dado que los registrados en la declaración privada distan de los proporcionales que correspondían al municipio de acuerdo con el tramo entregado en concesión.

En aplicación del principio de favorabilidad, procede fijar la sanción por inexactitud en el 100% y no en el 160% establecido en los actos demandados.

⁹ SAMAI CE, índice 3, certificado ED_C01_18 CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA -AUTOPISTA DEL CAFÉ(.pdf) NroActua 3

¹⁰ En audiencia inicial del 30 de agosto de 2016 resueltas en forma desfavorable, porque los actos de naturaleza tributaria no son susceptibles de conciliación y en el caso no se trata de cobro coactivo, respectivamente.

¹¹ Liquidada en el 100%

¹² SAMAI Tribunal índice 21



Recurso de apelación

La demandante apeló la decisión del *a quo*¹³. Insistió en la falta de competencia por cuenta de la participación del tercero en la diligencia de inspección contable, puesto que es prohibido delegar la función fiscalizadora en terceras personas ajenas a la administración municipal acorde con el artículo 1 de la Ley 1386 de 2010 y no es procedente minimizar el asunto a la firma de los actos, dado que su simple participación enerva las actuaciones en las que estuvo involucrado.

Reiteró que la administración omitió su deber de motivar los actos administrativos porque no justificó la conclusión ni la cuantificación del impuesto. El *a quo* carecía de certeza para determinar lo contrario porque el expediente administrativo no fue aportado por la demandada.

Dentro de los hechos generadores del ICA previstos en el artículo 36 de la Ley 14 de 1983 y en el Acuerdo 165 de 2006 no fue contemplada la actividad de construcción de vías a través del modelo de concesiones y no se puede acudir a figuras como la analogía para extender el espectro de aplicación del tributo.

De mantenerse la determinación del tributo debe eliminarse la sanción por inexactitud, dado que -agregó en esta oportunidad- como la interpretación en la cual se fundó la demandante era razonable y exenta de ánimo de defraudar al fisco, configura diferencia de criterio.

Pronunciamientos finales

Las partes y el Ministerio Público guardaron silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problema jurídico

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos administrativos acusados, atendiendo a los cargos de apelación formulados por la parte demandante contra la sentencia de primera instancia que anuló parcialmente los actos demandados, sin condenar en costas. En concreto corresponde establecer (i) si quien practicó la inspección tributaria y contable carecía de competencia, (ii) si la liquidación oficial de revisión demandada adolece de motivación, (iii) si la actividad de construcción, mantenimiento y explotación de vías está sujeta a ICA en el municipio de Zarzal y (iv) si procede la sanción por inexactitud.

Se precisa que no es aspecto debatido la base gravable aplicada ni la cuantía establecida en los actos acusados.

Análisis del caso concreto

Frente al debate planteado se reitera en lo pertinente el criterio expuesto en la sentencia del 24 de junio de 2021 (exp. 25467, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto), en un asunto con identidad fáctica y jurídica, entre las mismas partes, por otro periodo de ICA.

¹³ SAMAI Tribunal índice 25

2- En cuanto al primer planteamiento, la actora en la demanda adujo que los actos demandados están viciados de nulidad porque el auto que decretó la inspección tributaria comisionó a un tercero para practicar la diligencia, a quien no se le podía delegar esa atribución acorde con el artículo 1 de la Ley 1386 de 2010, dado que esa potestad solo concierne al alcalde o al secretario de hacienda del municipio. Su contraparte expresó que no es cierto que se haya comisionado al tercero para practicar la inspección porque su actuación en calidad de contador público se limitó al acompañamiento de la gestión desarrollada por el secretario de hacienda, además de que no se le delegaron funciones y no suscribió ninguna decisión.

El tribunal no le dio prosperidad al cargo de falta de competencia por cuanto la comisión refiere a actos preparatorios o de trámite en los que no hubo «vaciamiento» de función pública en un tercero y, en todo caso, la delegación de funciones es un medio permitido en la Constitución y la ley.

La apelante única insistió en la falta de competencia, puesto que el artículo 1 de la Ley 1386 de 2010 prohíbe delegar la función fiscalizadora en terceras personas ajenas a la administración municipal, independientemente de la etapa en que se encuentre el proceso de fiscalización, lo que, a su juicio, no se puede minimizar solo a la firma de actos, dado que su simple participación invalida las actuaciones en las que se involucró.

De conformidad con el artículo 1 de la Ley 1386 de 2010¹⁴, no se podrá celebrar contrato o convenio en donde las entidades territoriales, o sus entidades descentralizadas, deleguen en terceros «la administración, fiscalización, liquidación, cobro coactivo, discusión, devoluciones, e imposición de sanciones de los tributos por ellos administrados».

Según los artículos 150 y 170 del Acuerdo 165 de 10 de diciembre de 2006¹⁵, expedido por el concejo municipal de Zarzal, el secretario de hacienda es el funcionario competente para conocer e impulsar el procedimiento tributario del municipio, así como para proferir las actuaciones tributarias a que haya lugar. Igualmente, cuenta con amplias facultades de fiscalización e investigación para asegurar el cumplimiento de las normas sustanciales y los deberes formales. Para tal efecto «gozará de las facultades de los artículos 684 a 696-1 del Estatuto Tributario Nacional»¹⁶.

En cuanto a los medios probatorios en materia tributaria, el artículo 178 del citado acuerdo dispone que «se regirán por los preceptos de los artículos 744 y siguientes del Estatuto Tributario Nacional». Y en los términos del artículo 779 del ET, la inspección tributaria es un medio de prueba de verificación o de constatación de los hechos que interesan al proceso de fiscalización.

En el caso concreto está probado lo siguiente:

El 9 de noviembre de 2012¹⁷, la alcaldesa municipal de Zarzal profirió el Auto de inspección tributaria y contable 130.32.01.04.002 por medio del cual comisionó «al funcionario: Dr. JIMY

¹⁴ «Por la cual se prohíbe que las entidades territoriales deleguen, a cualquier título, la administración de los diferentes tributos a particulares y se dictan otras disposiciones».

¹⁵ «Por el cual se adopta la normatividad sustantiva tributaria, el procedimiento tributario y el régimen sancionatorio tributario para el municipio de Zarzal, Valle».

¹⁶ «Artículo 150. Competencia. El funcionario competente para conocer e impulsar el procedimiento tributario del Municipio así como, para proferir las actuaciones tributarias a que haya lugar, es el Secretario de hacienda. En consecuencia, todas las normas del Estatuto Tributario Nacional referidas a los jefes de fiscalización, liquidación o cobranzas, así como, al administrador de impuestos, deben entenderse referidas a ésta».

«Artículo 170. Facultades de fiscalización en investigación. El Secretario de hacienda del Municipio tiene amplias facultades de fiscalización e investigación para asegurar el cumplimiento de las normas sustanciales y los deberes formales. Para tal efecto, gozará de las facultades de los artículos 684 a 696-1 del Estatuto Tributario Nacional».

¹⁷ ff. 6 cp.



HERNÁNDEZ MONDRAGON (...), Secretario de Hacienda del Municipio de Zarzal y al Dr. JIMMY JAMITH ZÚÑIGA ALDANA como Asesor contable, para que practiquen inspección tributaria y contable a la persona o entidad identificada en el presente Auto No. 130.32.01.04.002, con el fin de verificar la exactitud de los ingresos, y verificar el cumplimiento de las obligaciones formales, correspondientes al impuesto y periodo arriba señalado [2007]».

También dispuso que «el funcionario comisionado queda investido de amplias facultades de investigación en desarrollo de las cuales, podrá practicar todas las pruebas autorizadas por la legislación tributaria y otros ordenamientos legales necesarios para el cabal cumplimiento de la inspección» y «solicitar la exhibición de los libros de contabilidad, libros auxiliares, Kardex, comprobantes internos y externos, los estados financieros, las declaraciones tributarias y en general todos aquellos documentos que hacen parte de la contabilidad del contribuyente».

Acorde con lo señalado por el demandado en el Requerimiento Especial 130.32.01.05.002 del 28 de diciembre de 2012¹⁸, «se adelantó al Contribuyente “AUTOPISTAS DEL CAFÉ S.A.” inspección tributaria y contable contenida en el Acta de fecha 22 de Noviembre del 2012, practicada en... Municipio de Dos Quebradas Risaralda», donde se solicitaron estados financieros del año 2007 del contribuyente; estados financieros del año 2007 del fideicomiso; informe de lo ingresado por derechos de recaudo neto de los peajes cedidos y copia del contrato de concesión. No obstante, como dicha acta de inspección no obra en el expediente, no existe certeza de los términos en que participó el tercero en la diligencia en comento.

Al efecto, nótese que la parte actora centró su inconformidad en la comisión al auxiliar contable, pero no refutó la forma como se adelantó la diligencia de inspección tributaria y contable, tampoco probó que con la actuación del particular se le haya despojado de la facultad de fiscalización al Secretario de Hacienda, cuya competencia y participación no es objeto de estudio en esta oportunidad, porque en relación con la misma, no se planteó reparo.

Así las cosas y en línea con lo expresado en la sentencia que se reitera *«si bien es cierto, en el auto de inspección tributaria y contable se comisionó a un asesor contable ajeno a la administración municipal, ese hecho, por sí solo, no le resta validez a dicho auto, tampoco a la respectiva diligencia, porque en la parte actora recaía la carga de la prueba, en este caso, de acreditar que la facultad de fiscalización la asumió quien no tenía competencia para ello, desplazando a quien legamente le correspondía ejercerla, esto es, al Secretario de Hacienda»* y como en el expediente *«no está probado que el asesor contable haya asumido la competencia de fiscalización que, legalmente le está asignada al Secretario de Hacienda del municipio de Zarzal, los argumentos expuestos por la parte apelante no prosperan»*. No prospera del cargo.

3- Frente al segundo cuestionamiento, la apelante reiteró que la administración omitió su deber de motivar los actos administrativos porque no justificó la conclusión ni la cuantificación del impuesto. Además, indicó que el *a quo* carecía de certeza para determinar lo contrario porque el expediente administrativo no fue aportado por la demandada.

En torno al tema se parte por indicar que los actos administrativos deben revelar las razones de su expedición, fundamentación jurídica y la valoración fáctica que sustenta la decisión, debido a que, en caso contrario, adolecería de nulidad al haber sido expedido irregularmente, acorde con lo previsto en el artículo 137 del CPACA. Asimismo, el artículo 42 *ibidem* ordena que la decisión tomada en el acto administrativo sea motivada¹⁹; ello con la finalidad de que se garantice el derecho de defensa del obligado tributario con el análisis y exposición de los hechos y razones que fundamentan la decisión²⁰.

¹⁸ ff. 7 a 10 cp.

¹⁹ Sentencia del 22 de julio de 2021 (exp. 24711, CP. Milton Chaves García)

²⁰ sentencia del 01 de junio de 2016 (exp. 21702, CP. Martha Teresa Briceño de Valencia)

En el caso, el secretario de hacienda del municipio de Zarzal en el requerimiento especial aludió a las pruebas recaudadas en relación con el impuesto de industria y comercio, avisos y tableros del año 2007 a cargo de la demandante, incluida el acta de inspección tributaria y contable del 22 de noviembre de 2012, conforme con las cuales indicó que «los ingresos que se deben tomar como base gravable para liquidar y pagar el impuesto de industria y comercio y su complementario de avisos y tableros asciende a \$7.447.336.109», cifra que difiere de la registrada en la declaración privada cuya base fue de \$47.145.574, por lo que concluyó que «existe una diferencia entre lo informado en la inspección tributaria y contable y lo declarado al Municipio por la suma de \$7.400.190.535». En ese orden, propuso adicionar ingresos brutos en \$7.400.190.535 «por concepto de recaudo de los peajes cedidos, como derechos según el artículo quinto del contrato N° 0113 del 97 al Concesionario Autopistas del Café S.A. y según el acta de inspección tributaria y contable de 22 de Noviembre del 2012 ya referida»²¹.

A su vez, en la Liquidación Oficial de Revisión del 12 de abril de 2013, proferida por el Secretario de Hacienda del municipio de Zarzal, se expuso lo siguiente:

«El suscrito secretario de hacienda municipal de Zarzal en uso de las facultades legales y estatutarias en especial, las establecidas en los Artículos 150 y siguientes del Acuerdo 165 del 2006 expedido por el Honorable Concejo Municipal de Zarzal, modifica mediante liquidación oficial de revisión la liquidación privada No. 008056 de fecha 15 de junio de 2011, en los siguientes términos:

Ingresos liquidación oficial	7.447.336.109
Ingresos liquidación privada	47.145.574
Diferencia en ingresos	7.400.190.535
Impuesto industria y comercio	59.201.524
Impuesto de avisos y tableros	8.800.229
Valor a pagar por impuesto	68.081.753
Sanción por inexactitud	108.930.805
Total a pagar	177.012.558

(...)

ANTECEDENTES

La presente Liquidación Oficial de Revisión se practica, teniendo en cuenta su declaración y liquidación privada No. 008056 de fecha Junio 15 de 2011, inspección tributaria y contable de fecha: 22 de noviembre de 2012, ordenada mediante auto de inspección tributaria y contable No. 130.32.01.04.002 de fecha Noviembre 9 de 2012, el requerimiento especial No.130.32.01.05.002 de fecha Diciembre 28 de 2012.

De conformidad con el requerimiento especial se le planteó:

Adición de ingresos brutos: De conformidad con los ingresos brutos, del año 2007, por concepto de recaudo de los peajes cedidos, como derechos según el artículo quinto del contrato N° 0113 del 97 al Concesionario Autopistas Del Café S.A., y según el acta de inspección tributaria y contable de 22 de Noviembre del 2012, teniendo en cuenta que la actividad gravada consistente en construcción, mantenimiento y explotación de vías que se ejerce en el municipio de Zarzal en un tramo de 19,6 Kilómetros, según certificación 180-09-27 de diciembre 06 de 2012, emanada de Planeación Municipal, correspondiéndole a Zarzal el 9.09% de los 215,6 Kilómetros totales en los cuales la Sociedad Autopistas Del Café S.A. realiza el objeto del contrato de Concesión ya referido, sus ingresos brutos por el periodo fiscal del 2007 para el Municipio de Zarzal, ascienden a la suma de \$7.447.336.109, y en su declaración y liquidación privada presentada en el formulario N° 008056 de fecha 15 de Junio del 2011, únicamente se registró, como ingresos brutos, la suma de \$47.145.574, presentándose una diferencia por valor de \$7.400.190.535, que debe ser adicionada a los ingresos brutos declarados. Contra la presente liquidación oficial de revisión, procede el recurso de reconsideración establecido mediante el Artículo 720 del Estatuto Tributario Nacional».

Así y en línea con el precedente, se concluye que tanto el requerimiento especial como la liquidación oficial de revisión «indican de forma clara y suficiente los motivos por los que se estableció una diferencia entre lo declarado por la sociedad contribuyente y lo determinado por la administración tributaria en relación con el impuesto y periodo objeto de fiscalización. Además, en dichas actuaciones se

²¹ ff. 8 y 9 cp.



fijaron las cifras objeto de adición en la actuación administrativa demandada», sin que el hecho de repetir o transcribir los argumentos expuestos en el requerimiento especial que le antecedió sea razón suficiente para predicar falta de motivación del acto administrativo de determinación oficial del tributo, máxime si se tiene en cuenta que, en este caso -como en el del precedente-, la sociedad contribuyente no respondió el acto previo y, por ende, la administración tributaria no tenía que analizar argumentos o pruebas adicionales a las tenidas en cuenta en el requerimiento especial.

Lo anterior aunado a que, como se precisó en la sentencia que se reitera, la presunta ilegalidad se centró en que en el ordenamiento nacional y local no está consagrada de forma expresa como actividad de servicio la construcción, mantenimiento y explotación de vías para efectos del ICA, aspecto que será analizado más adelante.

En cuanto al argumento de la parte actora -relativo a que el *a quo* erró al considerar que la liquidación oficial tenía motivación pues no se contaba con los antecedentes administrativos de los actos demandados-, como se expresó en el precedente y ahora se reitera «resultaba suficiente analizar el contenido del acto previo y del definitivo, pruebas que obran en el expediente y que fueron valoradas conforme a las reglas de la sana crítica».

En suma y acorde con el precedente, la motivación de la liquidación oficial de revisión está en su propio contenido y en la referencia al acto previo que le sirvió de soporte que, como se evidenció en el recurso de reconsideración y en la demanda, fue suficiente para que la sociedad ejerciera su derecho a la defensa y contradicción. No prospera el cargo.

4- En torno a la sujeción a ICA de la actividad de construcción, mantenimiento y explotación de vías en el municipio de Zarzal, el tribunal señaló que no se desvirtuaron los fundamentos de los actos demandados porque la actividad de servicio de la demandante está sujeta a ICA y en el Acuerdo municipal 165 de 2006 no se encuentra consagrada como no sujeta, exenta o excluida.

La recurrente censuró la decisión en el sentido de insistir que dentro de los hechos generadores del ICA previstos en el artículo 36 de la Ley 14 de 1983 y en el Acuerdo 165 de 2006 no fue contemplada la actividad de construcción de vías a través del modelo de concesiones y no se puede acudir a figuras como la analogía para extender el espectro de aplicación del tributo.

En los términos del recurso de apelación, se centrará el análisis en juzgar si la actividad de construcción de vías por concesión desarrollada por la actora se encontraba sujeta a ICA en el municipio de Zarzal.

Se parte del hecho que las partes coinciden en que la actividad de construcción, conservación, mantenimiento, explotación y operación de obras públicas por el sistema de concesión corresponde a un servicio. Y se precisa que, como se anotó al inicio de las consideraciones, no es aspecto debatido la base gravable aplicada ni la cuantía establecida en los actos acusados, por cuanto esos aspectos no fueron objeto de reproche en la demanda ni en el recurso de apelación.

Conforme al artículo 32 de la Ley 14 de 1983, el hecho generador del ICA es el ejercicio de actividades industriales, comerciales y de servicios y los sujetos pasivos son las personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho que ejerzan tales actividades.

De acuerdo con el artículo 36 de la Ley 14 de 1983 debe entenderse por actividades de servicio las dedicadas a satisfacer necesidades de la comunidad mediante la realización de una o varias de las siguientes o análogas actividades:

«expendio de bebidas y comidas; servicio de restaurante, cafés, hoteles, casas de huéspedes, moteles, amoblados, transporte y aparcaderos, formas de intermediación comercial, tales como el corretaje, la comisión, los mandatos y la compra - venta y administración de inmuebles; servicios de publicidad, interventoría, construcción y urbanización, radio y televisión, clubes sociales, sitios de recreación, salones de belleza, peluquerías, portería, servicios funerarios, talleres de reparaciones eléctricas, mecánica, automoviliarias y afines, lavado, limpieza y teñido, salas de cine y arrendamiento de películas y de todo tipo de reproducciones que contengan audio y vídeo, negocios de montepíos y los servicios de consultoría profesional prestados a través de sociedades regulares o de hecho». (se resalta)

La Corte Constitucional en la sentencia C-220 de 1996 decidió «Declarar exequible la expresión "o análogas" contenida en el artículo 36 de la Ley 14 de 1983». Lo anterior, con base en el hecho de que todas las actividades industriales, comerciales y de servicios están gravadas con el impuesto de industria y comercio, y que el listado de las actividades de servicios que previó el legislador en el artículo 36 de la Ley 14 de 1983, es de carácter enunciativo más no taxativo, por tanto, son las entidades territoriales las llamadas a definir los servicios análogos.

En ese orden, los concejos municipales pueden especificar otros servicios análogos a los previstos en la Ley 14 de 1983. Igualmente la Sección²² ha precisado que si los concejos municipales copian en los acuerdos municipales la definición de servicios que trae esa ley, e incluyen el vocablo «análogos», las autoridades tributarias pueden aplicar la ley y el acuerdo en los casos particulares y concretos en los que adviertan que hay «servicios análogos», o que guardan similitud o semejanza con los previstos en la norma nacional y en la territorial.

Ello porque no se le puede imponer la carga irrazonable al legislador de hacer un listado taxativo de servicios, «por las mismas razones no se les puede exigir a los municipios hacer un listado taxativo de los servicios gravados con el impuesto de industria y comercio». De manera que, la precisión de servicios análogos por las entidades territoriales no debe entenderse como un mandato imperativo, sino facultativo.

De acuerdo con lo anterior y teniendo en cuenta que el reproche de la actora se centra en que la actividad de construcción, conservación, mantenimiento, explotación y operación de obras públicas por el sistema de concesión no está listada en la norma local como hecho generador del ICA, en línea con el precedente, se considera que dicho argumento no resulta suficiente para probar la ilegalidad de la actuación demandada, toda vez que, en armonía con el criterio jurisprudencial que se reitera «los entes territoriales cuando definan la actividad de servicio, para efectos del citado impuesto pueden: (i) acudir a la definición genérica, propuesta en la Ley 14 de 1983 y al vocablo «análogo» o (ii) detallar los servicios que quiere gravar con el impuesto de industria y comercio», por tanto, «el hecho que... el municipio de Zarzal haya acudido a la primera opción, no conduce a la violación del principio de legalidad, tampoco al desconocimiento de la sentencia de la Corte Constitucional C-220 de 1996».

En ese orden, se concluye que la actividad de construcción de vías por concesión desarrollada por la actora se encontraba sujeta a ICA en el municipio de Zarzal para el periodo discutido, razón por la cual, no se desvirtuó la presunción de legalidad de los actos administrativos demandados. No prospera el cargo.

²² Sentencia del 24 de octubre de 2013 (exp. 18343, CP. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas), reiterada en las sentencias del 30 de marzo de 2016 (exp. 19960, CP. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas) y del 15 de septiembre de 2016 (exp. 20736, CP. Martha Teresa Briceño de Valencia).

5- Resta por definir sobre la procedencia de la sanción por inexactitud. El artículo 647 del ET, aplicable al caso en virtud del artículo 169 del acuerdo municipal 165 del 2006, establece que la sanción por inexactitud se origina entre otros eventos por la omisión de ingresos y, en general, la utilización en las declaraciones tributarias, o en los informes suministrados a las oficinas de impuestos, de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable.

Ahora bien, para exculparse la actora aludió a una diferencia de criterio entre ella y la administración, a cuyo efecto, en la demanda expresó que la legislación no castiga la inexactitud cuando media buena fe del contribuyente de ajustarse a lo preceptuado, al paso que al apelar expuso que la interpretación en la cual se fundó era razonable y exenta de ánimo de defraudar al fisco.

En torno la exculpación de la sanción por inexactitud cuando se invoca una diferencia de criterio, la Sección ha fijado el alcance de dicha eximente de responsabilidad²³. Al efecto, se precisó que lo que exculpa el artículo 647 del ET -antes y después de la reforma introducida por el artículo 287 de la Ley 1819 de 2016- «es el hecho de que el declarante esté incurso en un error relativo al derecho aplicable, a la hora de autoliquidar el tributo», con lo cual, «no basta entonces, para exculpar, que se advierta en el caso la existencia de una mera “*diferencia de criterios*” entre los sujetos de la relación jurídica tributaria», pues tal causal de exculpación no se genera por la sola discrepancia entre las partes, que es propio de cualquier contienda jurídica.

En el caso, ocurre que la actora pretende enmarcar la causal de exculpación en su discrepancia con la demandada frente a la modificación del tributo, aspecto frente al cual se advierte que no se trata de un error fundado en una interpretación razonable -motivo que por demás solo fue invocado en la apelación- aunado a que, como se señaló en la citada sentencia del 11 de junio de 2020, para exculpar se exige una «carga argumentativa alta» que en el caso se contrajo a una mera invocación. Con todo, la discrepancia planteada por cuenta de la definición del legislador y del concejo municipal sobre la sujeción pasiva al ICA en el municipio de Zarzal, es un tópico sobre el cual no hay incertidumbre jurídica y menos con aptitud para exonerar, pues, como se reseñó en el punto anterior, la jurisprudencia tanto de la Corte Constitucional como del Consejo de Estado son uniformes en punto a la materia, lo que aparea avalar la legalidad de los actos acusados.

En suma, procede la sanción por inexactitud impuesta en los actos acusados y reliquidada por el tribunal en el 100% al aplicar favorabilidad.

Conclusión

6- Por lo razonado en precedencia se establece que la actividad de construcción de vías por concesión está sujeta al impuesto de industria y comercio en el municipio de Zarzal.

Lo que exculpa de sanción por inexactitud el artículo 647 del ET es el hecho de que el declarante esté incurso en un error relativo al derecho aplicable a la hora de autoliquidar el tributo, con lo cual, no basta que se advierta una mera “*diferencia de criterios*” entre los sujetos de la relación jurídica tributaria, porque la exculpación no se genera por la sola discrepancia entre las partes.

²³ Sentencia del 11 de junio del 2020, exp. 21640, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez, reiterada entre otras en las sentencias del 27 de agosto de 2020 (exp. 24561, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez (E) y del 08 de septiembre de 2022 (exp. 26097, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto)



De acuerdo con lo anterior, se confirmará la sentencia apelada.

Costas

7- Acorde con el criterio de la Sección, por no estar probadas en el expediente, no se condenará en costas en esta instancia, conforme con el artículo 365.8 del CGP.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, 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.

Notifíquese y comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN

La validez e integridad pueden comprobarse acudiendo a la siguiente dirección electrónica:
<https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>