

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejera Ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá, D.C., treinta (30) de agosto de dos mil dieciséis (2016).

Radicación: 54001-23-31-000-2011-00282 01 [22091]

Actor: COMUNICACIÓN CELULAR S.A. "COMCEL S.A." (NIT 800.153.993-7)

Demandado: MUNICIPIO DE OCAÑA

Sanción por no declarar. ICA. 2006 a 2009

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el demandado contra la sentencia del 14 de noviembre de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo de Norte de Santander, mediante la que accedió a las pretensiones de la demanda. La parte resolutive del fallo apelado dispuso:

"PRIMERO: DECLÁRESE (sic) la nulidad de los actos administrativos Resolución Sanción por no declarar N°1011064 de fecha 7 de febrero de 2011 y la Resolución N°101114 del 3 de junio de 2011, proferidas por la Secretaría de Hacienda del Municipio de Ocaña.

"SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, **CONDÉNASE** al **MUNICIPIO DE OCAÑA** a devolver a **COMUNICACIÓN CELULAR S.A.- COMCEL S.A.** las sumas que dicha sociedad haya pagado al Municipio por concepto de la sanción impuesta a que se refiere el presente proveído, debidamente indexadas. En caso de que no se haya hecho efectiva dicha sanción, **DECLÁRESE** (sic) que **COMUNICACIÓN**

CELULAR S.A.- COMCEL S.A. no debe pagar suma alguna al Municipio de Ocaña por concepto de sanción por no haber presentado declaraciones de impuesto de industria y comercio por los periodos gravables 2006 a 2009”.

ANTECEDENTES

La Secretaría de Hacienda Municipal envió a la actora el oficio persuasivo N°00003 del 14 de enero de 2010 para que, voluntariamente, presentara las declaraciones del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros, correspondientes a los años 2004, 2005, 2006, 2007, 2008 y 2009, por prestar el servicio de “**telefonía móvil celular**”, en esa jurisdicción¹.

En la respuesta, la demandante informó que, en ese municipio, no había desarrollado actividades gravadas por lo que no estaba obligada a presentar las declaraciones requeridas. Previa inspección tributaria y requerimiento de información, la Administración le envió el Emplazamiento por no declarar N°0009 del 29 de septiembre de 2010², otorgándole un mes de plazo para que presentara las declaraciones del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros y la sobretasa bomberil, correspondientes a los años 2005, 2006, 2007, 2008 y 2009. Dentro del plazo otorgado, la actora insistió en lo dicho en la respuesta inicial³.

Luego, mediante la **Resolución N°1011064 de 7 de febrero de 2011**, la autoridad tributaria impuso la sanción por no declarar el impuesto de industria y comercio, por la prestación del servicio de telefonía móvil celular, correspondiente a los años 2005, 2006, 2007, 2008 y 2009, equivalente al 10% de los ingresos brutos causados en esa jurisdicción, conforme al numeral 2 del artículo 643 del Estatuto Tributario. Para calcular el monto de la sanción, determinó la base así:

“... del valor de los ingresos registrados en los libros de contabilidad en las cuentas 414560-SERVICIO TELEFÓNICO y la cuenta 4175-devoluciones en ventas el valor de los ingresos gravables de estas cuentas, extraídos de los libros de contabilidad y que aparece en los folios del expediente N°0037, es la base gravable, para aplicar el uno y medio por ciento (1.5%) como

¹ Fl. 1 c.a.

² Fl. 112 c.a.

³ Fl. 114 c.a.

proporción de ingresos operacionales gravados a nivel municipal de Ocaña, para cada uno de los años dejados de declarar. Del total neto de estas cuentas se toma el 10% como ingresos brutos de quien persiste en el incumplimiento.

“VER CÁLCULO BASE PARA SANCIÓN POR NO DECLARAR

PUC – CALCULO INGRESOS PRESUNTOS OCAÑA:		
414560	SERVICIO TELEFÓNICO	
4175	devoluciones en ventas	
	Ingreso neto gravado	
PRESUNCIÓN DE INGRESOS GRAVADOS		
414560	Ingresos gravados proporcional Ocaña	1,5%
417505	Dev. En ventas proporcional Ocaña	1,5%
41	Ingreso gravable presuntos en Ocaña	

PUC	2.004	2.005	2.006	2.007	2.008
414560	1.070.453.274.767	2.740.379.784.417	4.047.572.054.251	4.901.653.813.014	5.057.434.981.777
4175	6.828.525.754	40.469.754.300	109.870.790.424	174.710.467.987	98.074.722.084
	1.063.324.749.013	2.699.910.030.117	3.937.701.263.827	4.726.943.345.027	4.959.360.259.693
	Base	Base	Base	Base	Base
414560	16.052.299.122	41.105.696.766	60.713.580.814	73.524.807.195	75.861.524.727
417505	102.427.886	607.046.315	1.648.061.856	2.620.657.020	1.471.120.831
41	15.949.871.235	40.498.650.452	59.065.518.957	70.904.150.175	74.390.403.895

Año	Base gravable según	% ingreso	Monto sanción	SANCIÓN
-----	---------------------	-----------	---------------	---------

gravable	art. 643 E.T.N. numeral 2	bruto	plena según	REDUCIDA AL
	Ingresos brutos proporcional periodo gravable inmediatamente anterior	Art. 643 numeral 2 E.T.N.	art. 643 E.T.N.	10% SEGÚN ART. 643 E.T.N Parágrafo 2
2005	15.949.871.235	10%	1.594.987.124	159.498.712
2006	40.498.650.452	10%	4.049.865.045	404.986.505
2007	59.065.518.957	10%	5.906.551.896	590.655.190
2008	70.904.150.175	10%	7.090.415.018	709.041.502
2009	74.390.403.895	10%	7.439.040.390	743.904.039
TOTALES SEGÚN ART. 643 DEL E.T.N.			26.080.859.472	2.608.085.947

Contra el acto anterior, la demandante interpuso el recurso de reconsideración⁴, que fue desatado mediante la **Resolución N°101114 del 03 de junio de 2011**, en la que, dispuso:

“1-) Declárase en firme el siguiente acto administrativo proferido por la Secretaría de Hacienda del municipio de Ocaña Norte de Santander: Resolución sanción por no declarar N°1011064 de 7 de febrero de 2011, por la cual se impone sanción por no declarar el impuesto municipal de industria y comercio por los años gravables 2006, 2007, 2008 y 2009 a la empresa COMUNICACIÓN CELULAR S.A. COMCEL S.A. E.S.P.

“2-) Declárase prescrita por vencimiento del término de cinco años, la sanción por no declarar correspondiente al año gravable 2005 incluida en la resolución sanción 1011064 de 7 de febrero de 2011.

⁴ Fl. 141 c.a.

“3-) En consecuencia y de conformidad con la liquidación inserta en la parte motiva de esta providencia fíjase en la suma de VEINTICUATRO MIL CUATROCIENTOS OCHENTA Y CINCO MILLONES OCHOCIENTOS SETENTA Y DOS MIL TRESCIENTOS CUARENTA Y OCHO PESOS MONEDA CORRIENTE (M/CTE) (**\$24.485.872.348**) el valor a pagar por concepto de sanción por no declarar impuesto de industria y comercio a cargo de la sociedad COMUNICACIÓN CELULAR S.A. COMCEL S.A. E.S.P. por los años gravables 2006, 2007, 2008 y 2009”.

DEMANDA

La actora, en ejercicio de la acción prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones:

“**PRIMERO**.- Que son nulos los siguientes actos administrativos:

1º.- La resolución N°1011064 del 7 de febrero de 2011, por medio de la cual la Secretaría Municipal de Ocaña impuso una sanción a la Compañía COMCEL por no haber presentado declaración de impuesto de industria y comercio, por los años y en las cuantías que se determinan a continuación:

Año	Valor
2005	\$ 1.594.987.124
2006	4.049.865.045
2007	5.906.551.896
2008	7.090.415.018
2009	7.439.040.390
Total	\$26.080.859.472

“2º.- La resolución 101114 del 3 de junio de 2011, por medio de la cual la Secretaría de Hacienda del Municipio de Ocaña confirmó la sanción por no declarar a que se refiere el punto anterior, por los años 2006 a 2009 y revocó por prescripción extintiva la sanción correspondiente al año 2005, dejando el valor total de la sanción en la cantidad de \$24.485.872.348.

“**SEGUNDO**.- Que, como consecuencia de lo anterior, se declare que la Compañía que represento COMCEL no está obligada a pagar sanción alguna por no haber presentado declaraciones de industria y comercio al municipio de Ocaña por los años 2006 a 2009”.

Indicó como normas violadas, las siguientes:

- Artículos 287 de la Constitución Política
- Artículos 742 del Estatuto Tributario
- Artículos 195 y 196 del Código de Régimen Político y Municipal
- “*Los artículos relativos al impuesto de industria y comercio del Acuerdo 44 de 1998 del Municipio de Ocaña contenido del Estatuto Tributario de tal Municipio, que estaba vigente en los años 2006 a 2009*”.

Desarrolló el concepto de la violación, así:

Indicó los argumentos del municipio para imponer la sanción, luego los refutó y, enseguida, planteó aquellos en que sustenta la demanda, que se concretan a lo siguiente:

Comcel no es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio en el municipio de Ocaña, por los periodos en cuestión, por lo que no está obligado a presentar las declaraciones exigidas, en consecuencia, la sanción impuesta es improcedente.

El servicio de telefonía móvil celular se entiende prestado en el lugar en el que se “*produce la conexión*”, esto es, en el que se encuentra ubicado el *switch* o conmutador que permite la conexión entre quien hace la llamada y quien la recibe. En Ocaña, la empresa no tiene instalado *switch*, por ende, en ese municipio, no presta el servicio de telefonía móvil celular, al no hacerlo, no se configura el hecho gravado con el impuesto de industria y comercio.

La Constitución Política consagra que los municipios pueden cobrar los impuestos autorizados por la ley. Los artículos 195 y 196 del Código de Régimen Político y Municipal permiten el cobro del impuesto de industria y comercio sobre los ingresos obtenidos por las actividades gravadas, desarrolladas en la respectiva jurisdicción municipal.

La autoridad tributaria local debe definir el hecho gravado para determinar el lugar en que se presta el servicio de telefonía celular, así como la forma de integrar la base de liquidación del gravamen, por lo que, mientras en Ocaña no sea proferido acto en este sentido, las autoridades municipales están imposibilitadas de cobrar el tributo por dicho servicio en esa jurisdicción.

No basta con fijar la tarifa para el uso del espectro electromagnético, es necesario expedir la normativa territorial que defina los elementos del tributo, en particular, el hecho gravado en el servicio de telefonía celular, y la manera de determinar la base de cuantificación del impuesto.

La actora no prestó el servicio gravado en el municipio, en consecuencia, no obtuvo ingresos en esa jurisdicción, por lo tanto, mal podrían existir registros y soportes contables, por dicho concepto.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

Leído el memorial de contestación presentado por el municipio demandado, se advierte que se dirige a la defensa de los actos administrativos que resolvieron las excepciones y ordenaron seguir adelante la ejecución de la obligación contenida en las resoluciones demandadas en el presente proceso.

No obstante, como al pronunciarse sobre el cargo de violación de los principios de razonabilidad y proporcionalidad de la sanción exigida, se refirió a la actuación surtida en el proceso sancionatorio, se tendrá en cuenta lo aducido, en esa parte, que se resume, así:

Comcel presta el servicio de telefonía celular en el municipio de Ocaña, por ende, es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio, que debe pagar a la tarifa fijada en el literal C del artículo 36 del Acuerdo 044 de 1998, por el usufructo del espacio electromagnético, ya que tiene ubicadas *“cinco (5) antenas o estaciones base”* en ese territorio y *“miles de ciudadanos o usuarios se benefician de ese servicio”*.

Como sujeto pasivo del tributo, la actora debe cumplir, entre otras, la obligación formal de declarar, por lo que incumplida la obligación de presentar la declaración tributaria, la Administración debe adelantar el procedimiento legal para imponer la sanción correspondiente.

A su juicio, el tema de análisis es definir la territorialidad del impuesto de industria y comercio, por la prestación del servicio de telefonía móvil celular, *“toda vez que los servicios de telefonía móvil desbordan la jurisdicción municipal, pues cubren todo o gran parte del territorio nacional. Más aún, la naturaleza móvil del servicio impide definir directamente la territorialidad de la prestación del mismo según la ubicación del usuario como sí puede hacerse en la telefonía fija”*.

Para ello, existen varios criterios, a saber: (i) el lugar en el que esté instalado el conmutador o *switch* que hace la conexión [Oficio 237 de 1996]. (ii) El lugar en el que, tiene oficinas propias para la prestación de otros servicios inherentes al servicio de comunicación y realización de actividades de índole comercial, pero la base gravable se determina sobre los ingresos obtenidos en cada uno de los municipios, “*por la realización de dichas actividades*” [Oficio 5981 de 2001]. Y, (iii) El lugar en que esté ubicado el “*elemento físico de la Red de Telecomunicaciones del Estado a la cual accede el usuario con su terminal móvil para originar la llamada, es decir, la **antena** a través de la cual se realiza la conexión del teléfono móvil a la Red. La empresa de telefonía móvil deberá determinar los valores de los ingresos recibidos por la prestación de servicios a través de dichas antenas en cada municipio*” [Oficio 040003-05 del 27 de diciembre de 2005].

El demandado concluyó que está probado que la empresa actora “*ejerce una actividad comercial de servicios de prestación de telefonía móvil, que además de los conmutadores, las **antenas** son indispensables para determinar el ingreso (...) que ante la existencia de un hecho generador, que en Ocaña hay 5 antenas de propiedad de la demandante y que lo obliga a cumplir con la declaración del impuesto conforme lo establece el acuerdo municipal 044 de 1998*” y que la sanción se tasó bajo los lineamientos de razonabilidad y proporcionalidad.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal declaró la nulidad de los actos demandados y, a título de restablecimiento del derecho, “*condenó*” al demandado a devolver las sumas pagadas debidamente indexadas y, declaró que la actora no debe suma alguna al municipio demandado por el concepto a que hacen referencia los actos anulados.

Precisó que si bien es cierto, la telefonía móvil celular no está taxativamente prevista como actividad de servicio, de que trata el artículo 36 del Acuerdo 044 de 1998, el Concejo Municipal permite interpretar “*que otras actividades podrían ser análogas*” a las actividades de servicio señaladas en el parágrafo 2º del mencionado artículo.

El Tribunal consideró que la autoridad local hizo una interpretación analógica *“de la actividad de servicios de telefonía móvil celular respecto de la difusión de radio y televisión y el uso del espectro electromagnético”*.

El Tribunal estimó que el hecho de que Comcel tenga cinco antenas o estaciones de base, en el municipio de Ocaña, *per se* no implica que la sociedad esté obligada a presentar las declaraciones exigidas.

Las normas legales [L.14/83, art. 32 y D. 1333/86, art. 195] y la jurisprudencia han señalado que la territorialidad del impuesto de industria y comercio exige como condición que el servicio sea prestado o ejercida la actividad gravada en una determinada jurisdicción municipal que tendrá la facultad de imponer la obligación tributaria y de ejecutarla.

Tratándose de un servicio, se entenderá prestado *“en el momento en que se encuentre satisfecha la necesidad, o en otras palabras que el destinatario del servicio recibió la prestación reclamada al prestador. Es decir que este tipo de actividades se entiende debidamente prestado cuando el usuario o cliente logre la efectiva comunicación con el receptor de la llamada”*, pues, solo cuando *“la llamada es completada, esto es, contestada efectivamente, se genera una verdadera comunicación, que es el elemento sine qua non del servicio”*.

Lo anterior, con fundamento en el informe técnico rendido por el Subdirector para la industria de las telecomunicaciones del Ministerio de Tecnologías de la Información y las Telecomunicaciones, según el cual en la telefonía móvil celular *“el servicio se ejecuta y presta de manera efectiva en el momento en que el usuario logra la interconexión y la comunicación con el receptor”*.

Para este servicio, *“la estación base o antena”* es fundamental porque permite el acceso al sistema, pero los procesos para la estructuración de la intercomunicación celular entre el emisor y el receptor *“se configuran en el lugar donde se encuentran ubicados los centros de conmutación de red o conmutadores, MSC (Mobile Switching Center o “switch”), por cuanto*

es allí donde efectivamente el usuario de la red celular accede al servicio y logra que éste, es decir la comunicación con el receptor de la llamada, se preste de manera efectiva”.

No basta con tener cinco bases o antenas en el territorio de Ocaña para considerar a Comcel obligado a cumplir la obligación formal de declarar el impuesto de industria y comercio, por las vigencias en estudio, puesto que para entender prestado el servicio *“es indispensable el MSC o switch”*, elemento que no posee la actora en ese municipio.

Las mencionadas antenas *“se conectan con el centro de conmutación o switch que se encuentra en la ciudad de Bucaramanga”*, lo cual exime a la actora de presentar la declaración del impuesto de industria y comercio para las vigencias 2006 a 2009 en el Municipio de Ocaña.

De otra parte, precisó que el sujeto pasivo del tributo es la persona que ejerza las actividades gravadas y que sus ingresos provengan de ello.

En cuanto al restablecimiento del derecho derivado de la nulidad, indicó que la orden *“debe contemplar la posibilidad”* de que la sanción haya sido pagada, evento en que el Municipio deberá devolver las sumas recibidas por el concepto a que se refieren los actos acusados, debidamente indexadas.

Salvamento de voto

El Magistrado ROBIEL ADEM VARGAS GONZÁLEZ se apartó de la decisión mayoritaria. Con fundamento en el Concepto N°019687 del 15 de julio de 2009, radicado 1-2009-046699 del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, corroborado por el Concepto 7529 del 12 de julio de 2013 del Subdirector de Fortalecimiento Institucional Territorial de la Dirección General de Apoyo Fiscal del mismo Ministerio, consideró que el lugar en que se entiende prestado el servicio de telefonía móvil es aquel en que *“se encuentran ubicadas las respectivas antenas y no el lugar donde se encuentre el conmutador o switch”*. En los periodos cuestionados,

Comcel sí realizó el hecho generador del impuesto de industria y comercio, toda vez que, *“contaba con cinco (5) antenas o estaciones de base en el municipio de Ocaña”*.

RECURSO DE APELACIÓN

El demandado apeló y solicitó que se revoque la decisión de primera instancia y, en su lugar, que se denieguen las pretensiones de la demanda.

Expuso como motivos de inconformidad con la decisión de primera instancia, los siguientes:

“1.- No definición ni sustentación de los supuestos vicios de nulidad del cual gozan los actos administrativos acusados” (sic).

El Tribunal *“no desarrolló en forma clara y precisa los supuestos vicios de nulidad”*. La decisión se funda en el criterio jurídico expuesto en la sentencia del 6 de marzo de 2014, radicado 2012-0086, providencia que no está ejecutoriada, toda vez que fue apelada y está pendiente de decisión en el Consejo de Estado. Afirmó que dicho criterio deja de lado los elementos de prueba que están en el expediente.

A juicio del apelante, el impuesto de industria y comercio por el servicio de telefonía móvil, que presta la demandante, se declara y paga en el lugar en el que están ubicadas las antenas y no donde están los conmutadores o *switches*. Criterio adoptado por la Dirección General de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, *“en diferentes conceptos”*⁵.

⁵ Oficio 040003 – 05 del 27 de diciembre de 2005, Concepto N°022514-08-09—008, Concepto N°019687 del 15 de julio de 2009, Oficio 5981 de 2001 y Oficio 237 de 1996.

El Estatuto de Rentas de Ocaña, contenido en el Acuerdo 044 de 1998, fue expedido por el Concejo Municipal. Acto que, de manera general, definió las actividades sujetas al impuesto de industria y comercio y contempló, además, las “análogas”.

El municipio indicó que *“el uso del espacio espectro magnético en su momento, como canal de uso para la prestación del servicio de telefonía móvil en el municipio de Ocaña, debe ser objeto por analogía para ser sujeto pasivo en el impuesto de industria y comercio”* (sic).

Insistió en que Comcel está legalmente obligada a declarar y pagar el tributo, por la prestación del servicio de telefonía celular, toda vez que las antenas que tiene ubicadas en la jurisdicción del municipio, le permiten prestar *“eficientemente ese servicio”*.

Puntualizó que: *“La telefonía móvil celular es un servicio público de telecomunicaciones, cuyo objetivo principal es facilitar la comunicación telefónica de los abonados sin imponer restricciones en cuanto a ubicación y desplazamiento de éstos. Es claro que en Ocaña los usuarios suscriben contratos de prestación de servicios de telefonía, los cuales son satisfechos por medio de las antenas ubicadas en Ocaña que permiten la conexión con el conmutador y de ahí con el destino de la llamada”*.

Sostuvo que los siguientes documentos: Oficio 040003 – 05 del 27 de diciembre de 2005, Concepto N°022514-08-09—008, Concepto N°019687 del 15 de julio de 2009, Oficio 5981 de 2001 y Oficio 237 de 1996, todos de la Dirección de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, no fueron valorados por el juzgador de primera instancia.

En criterio del apelante, el Tribunal:

“... no estudió a fondo, no argumentó sobre los vicios de nulidad que supone adolece las resoluciones acusadas, como tampoco se pronunció sobre el procedimiento adoptado por el Municipio para tasar la sanción y la cual consideró la parte demandante como desproporcionada, irrazonable y la falta de motivación de la liquidación. De manera que se encuentra

probado, que el despacho no desvirtuó ningún vicio de nulidad sobre los actos acusados, lo cual para la parte recurrente, sigue considerando la legalidad de los actos administrativos demandados” (sic).

“2.- No vulneración del artículo 36 del Acuerdo 044 de 1998 y el artículo 338 de la Constitución Política – Tipicidad del impuesto de industria y comercio”.

Con fundamento en la sentencia C-220 de 1996 que declaró exequible la expresión “*o análogas*” contenida en el artículo 36 de la Ley 14 de 1983 subrogado por el artículo 199 del Decreto Ley 1333 de 1986, el apelante sostuvo que el legislador no determina de manera taxativa las actividades gravadas, pero establece parámetros que permiten determinarlas.

Así, si la actividad guarda similitud o semejanza o encuadra en los parámetros fijados, quien desarrolle actividad análoga a la gravada en la jurisdicción, es sujeto pasivo del tributo. No se requiere que la actividad esté enunciada de manera taxativa en el estatuto de rentas municipal.

El artículo 36 del Acuerdo 044 de 1998 define las actividades de servicio dentro del marco de lo establecido en las normas superiores [L. 14/83 y D.L. 1333/86], entendiendo que no solo son las enunciadas expresamente, sino además, las actividades *análogas*, como es el caso de la telefonía móvil, actividad análoga al servicio de radiodifusión y de antenas parabólicas que, igualmente, utilizan el espacio electromagnético para la prestación del servicio a las que la autoridad les asignó la tarifa del 10 por mil.

La providencia apelada desconoce los derechos a la igualdad y a la seguridad jurídica del demandado, toda vez que, en la providencia del 30 de septiembre de 2013, Radicado 2011-0291, el mismo Tribunal, en aplicación del principio de territorialidad del tributo, sostuvo que “*determinado municipio sólo puede cobrar el respectivo impuesto sobre los ingresos obtenidos en su jurisdicción*”, por lo que del total de ingresos debe restar los obtenidos o generados en otros municipios. Tesis que dijo soportar en el Concepto del Ministerio de

Hacienda y Crédito Público contenido en el oficio 040003-05 del 27 de diciembre del 2005, entre otros, en el que el criterio de asignación de los ingresos es el del lugar en el que están instaladas las antenas.

La Dirección General de apoyo fiscal del Ministerio de Hacienda y crédito público es una autoridad doctrinaria [L.60/93, art. 40], dentro de sus funciones está emitir conceptos de carácter general en materia de administración financiera y tributaria territorial [C.0246/04, art. 52, num. 28].

Finalmente, transcribió apartes de providencias, según los cuáles, los certificados expedidos por el Revisor Fiscal o el Contador Público pueden ser aceptados como prueba contable, según la eficacia e idoneidad de los mismos.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandante pidió que se confirme la sentencia apelada, con fundamento en lo siguiente:

La telefonía móvil celular definida legalmente [L. 37/93, art. 1º] tiene como objetivo la comunicación telefónica entre usuarios móviles y entre éstos y usuarios de telefonía fija o conmutada.

El servicio de telefonía celular se cobra cuando el conmutador o *switch* conecta a quien hace la llamada con quien debe recibirla, conexión que se realiza solo en el lugar en que está el *switch*. La conexión es la esencia del servicio prestado. Por tal razón, este servicio se entiende prestado en el lugar en el que la empresa tiene instalado el conmutador o *switch*. En el lugar en el que se realiza la conexión entre los usuarios se genera el ingreso para la empresa que presta el servicio, que a su vez es el de causación del tributo. En este sentido el Concepto 237 del 20 de noviembre de 1986 de la Dirección de Apoyo Fiscal.

Las antenas o “*estación base*” proporcionan el trayecto hacia los conmutadores o *switches* que constituyen actos preparatorios de la comunicación entre el emisor de la llamada y el receptor de la misma.

El Ministerio Público solicitó que se confirme la sentencia apelada.

En su concepto, técnicamente, existe una red interconectada con la red pública conmutada, la cual permite la comunicación entre usuarios móviles y usuarios fijos, que constituye la prestación del servicio de telefonía móvil celular.

La explicación sobre el funcionamiento del *switch* o conmutador, elemento que permite la comunicación celular, y es la esencia del servicio no fue desvirtuada por la Administración.

Advirtió que, si bien es cierto, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público consideró que para definir la territorialidad de los ingresos por la prestación de servicios de telefonía móvil se debía tener en cuenta el lugar de ubicación de la antena que conecta el teléfono móvil a la red de telefonía del Estado [Oficio 040003-05 del 27 de diciembre de 2005], también lo es, que el mismo Ministerio reconoció que ese servicio se presta por los conmutadores (*switches*) ubicados en determinadas regiones del país [Oficio 237 de 1996], este último criterio lo estimó válido aunque en Conceptos posteriores el mismo Ministerio no se hubiera referido a los conmutadores.

Agregó que, “*el hecho de la ubicación de antenas en determinados municipios no permite afirmar que corresponda a la realización de una actividad de servicios, por cuanto si bien permite el acceso a la red de interconexión de un abonado móvil en un municipio, es un aspecto operativo técnico que no implica que la actora realice una actividad sobre ellas en el municipio donde se encuentren*”.

La actividad de servicios la realiza la actora en el municipio de Bucaramanga, lugar en el que está el *switch* que permite la conexión entre usuarios, y aunque esta actividad repercute técnicamente en Ocaña, municipio en el que están ubicadas las antenas, no se realiza efectivamente en ese lugar, pues el *switch* es el que permite la comunicación.

La parte demandada guardó silencio en esta etapa procesal.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En el caso se controvierte la legalidad de las resoluciones números 1011064 de 7 de febrero de 2011 y 101114 del 03 de junio de 2011, proferidas por la Secretaría de Hacienda del Municipio de Ocaña, por las cuales impuso a la actora sanción por no declarar el impuesto de industria y comercio, correspondiente a los años 2005 a 2009, por la prestación del servicio de telefonía móvil celular.

El Tribunal anuló los actos acusados al considerar que si bien la telefonía móvil celular es un servicio gravado con el impuesto de industria y comercio en el municipio de Ocaña, la actora no es sujeto pasivo del tributo en esa jurisdicción, pues si bien es cierto, allí tiene instaladas cinco antenas, este servicio se entiende prestado en el lugar en que se establece la conexión entre el usuario emisor y el receptor, esto es, en el centro de conmutación o MSC (*Mobile Switching Center* o “*switch*”) que está ubicado en Bucaramanga.

En los términos del recurso de apelación, la Sala determina en donde se entiende prestado el **servicio de telefonía móvil celular**, para efectos de establecer los sujetos de la obligación tributaria, en particular, si la actora es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio en el Municipio de Ocaña, por el solo hecho de tener cinco (5) antenas instaladas en ese territorio.

Para resolver sobre el fondo del asunto, la Sala observa que:

Ley 14 de 1983⁶, en el artículo 32 [art. 195 D.1333 de 1986], dispuso:

“El impuesto de industria y comercio recaerá, en cuanto a materia imponible, sobre **todas** las actividades industriales, comerciales y **de servicios** que ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales⁷, directa o indirectamente, por personas naturales y jurídicas o por sociedades de hecho, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimientos de comercio o sin ellos”.

Y, en el artículo 33 ib. [art. 196, D.1333 de 1986] estableció, lo siguiente:

“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 el artículo anterior, con exclusión de: devoluciones -ingresos provenientes de venta de activos fijos y de exportaciones-, recaudo de impuestos de aquellos productos cuyo precio esté regulado por el Estado y percepción de subsidios.

“(…)”.

La misma ley definió las actividades de servicios, así:

“**Artículo 36** [art. 199, D.1333 de 1986]. Son actividades de servicios las dedicadas a satisfacer necesidades de la comunidad mediante la realización

⁶ “*Por la cual se fortalecen los fiscos de las entidades territoriales y se dictan otras disposiciones*”.

⁷ El aparte subrayado fue declarado exequible por la Corte Constitucional, mediante Sentencia C-121 de 2006, M.P., Marco Gerardo Monroy Cabra.

de una o varias de las siguientes o *análogas*⁸ 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 montepios y los servicios de consultoría profesional prestados a través de sociedades regulares o de hecho⁹.

De las normas citadas se infiere que el legislador establece una regla general para determinar el sujeto activo del impuesto de industria y comercio, según la cual el municipio en que se ejerza la actividad comercial, industrial o se preste el servicio será el sujeto activo de este tributo, por lo que ningún municipio puede gravar con este impuesto actividades de tal naturaleza que se ejerzan en otras jurisdicciones¹⁰.

El artículo 36 de la Ley 14 de 1983 hace una enunciación no taxativa de actividades de servicios, por lo que corresponde a la autoridad territorial determinar las actividades “análogas” a las anunciadas, en virtud de las facultades impositivas que le asigna la Constitución Política¹¹.

Para la época de los hechos, en el Municipio de Ocaña, Norte de Santander, el impuesto de industria y comercio estaba regulado en el Capítulo 1 del Título II – IMPUESTOS INDIRECTOS del

⁸ La Corte Constitucional declaró “*exequible la expresión ‘o análogas’ contenida en el artículo 36 de la Ley 14 de 1983, subrogado por el artículo 199 del decreto-ley 1333 de 1986 en el que aparece la misma expresión, la que por las mismas razones, también se declara exequible*”, mediante sentencia C-220 del 16 de mayo de 1996, M.P., Carlos Gaviria Díaz.

⁹ Norma subrogada por el artículo 199 del Decreto 1333 de 1986.

¹⁰ En el ordenamiento legal existen disposiciones que indican dónde deben entenderse determinadas actividades gravadas [p.e. art. 51, L. 383/1997 “*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*”].

¹¹ C.P. arts. 313-4 y 338

Estatuto Tributario, contenido en el **Acuerdo 44 del 1998**¹². En cuanto a la **NATURALEZA, HECHO GENERADOR y CAUSACIÓN** de este tributo, el artículo 22 b., disponía.

“El impuesto de industria y comercio es un gravamen de carácter general y obligatorio, cuyo hecho generador lo constituye **la realización de actividades** industriales, comerciales y **de servicio**, incluidas las del sector financiero y las denominadas profesiones liberales, **dentro del Municipio de Ocaña** directa e indirectamente por personas naturales o jurídicas o por sociedades de hecho; ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimiento de comercio o sin ellos (Se destaca).

“(…)”

El artículo 23 ib, definió el **SUJETO PASIVO** del tributo, así:

“Es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio y de avisos y tableros, la persona natural, jurídica o sociedad de hecho que **realice el hecho generador** de la obligación tributaria **dentro de la jurisdicción municipal** (Se destaca).

El artículo 36 ib, fijó las tarifas para las actividades económicas. Para las actividades de servicio, en particular, para los *“servicios de radiodifusión y producción de televisión, parabólicas o las que se dedique(n) al usufructo del espacio electromagnético”*, les señaló la tarifa del *“cuatro (4) por mil”*.

De lo anterior, el ente demandado deriva que el Concejo Municipal de Ocaña, en desarrollo de las facultades constitucionales, incluyó como servicio gravado con el impuesto de industria y comercio la prestación del servicio de telefonía móvil celular en esa jurisdicción, pues como se explica en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración *“el hecho*

¹² Acto publicado 21 de septiembre de 1998 [v. fl. 282 c.p. 1]

de ubicar estas antenas o estaciones base en predios de esa jurisdicción, permite a COMCEL S.A. prestar, realizar y ejercer esta actividad de prestación de servicios de telefonía móvil celular”¹³.

Por lo tanto, quien preste este servicio en ese municipio será sujeto pasivo del tributo, obligado a cumplir tanto la obligación principal y las accesorias, entre las que está declarar.

Para determinar si la actora es sujeto pasivo del tributo por la prestación del servicio de telefonía móvil celular, en esa jurisdicción, es necesario establecer dónde se entiende prestado dicho servicio.

El **SERVICIO DE TELEFONÍA MÓVIL CELULAR** está definido en el artículo 1º de la Ley 37 de 1993¹⁴, cuyo texto dice:

“Definición del servicio de telefonía móvil celular. La telefonía móvil celular es un servicio público de telecomunicaciones, no domiciliario, de ámbito y cubrimiento nacional, que proporciona en sí mismo capacidad completa para la comunicación telefónica entre usuarios móviles y, a través de la interconexión con la red telefónica pública conmutada (RTPC), entre aquellos, y usuarios fijos, haciendo uso de una red de telefonía móvil celular, en la que la parte del espectro radioeléctrico asignado constituye su elemento principal.

Esta definición legal permite afirmar que la telefonía móvil celular es un servicio público de telecomunicación, pero no domiciliario, por ende, busca satisfacer la necesidad de comunicación telefónica de los usuarios donde quiera que estén. Que dicho servicio se presta en todo el territorio nacional¹⁵. Que utiliza parte del espectro radioeléctrico¹⁶. Que la

¹³ Fl. 79 c.p.

¹⁴ “Por la cual se regula la prestación del servicio de telefonía móvil celular, la celebración de contratos de sociedad y de asociación en el ámbito de las telecomunicaciones y se dictan otras disposiciones”.

¹⁵ Ley 37 de 1993, art. 2. “*Redes de telefonía móvil celular.* Las redes de telefonía móvil celular son las redes de telecomunicaciones, que interconectadas entre ellas o a través de la red telefónica, pública conmutada, permiten un cubrimiento nacional, destinadas principalmente a la prestación al público del

red de telefonía móvil celular permite la comunicación telefónica entre usuarios móviles y, dicha red conectada con la red telefónica pública conmutada o convencional, permite la comunicación entre usuarios móviles y usuarios de la telefonía fija.

En el asunto *sub examine*, para decidir, es necesario entender cómo opera el servicio de telefonía móvil celular. En la demanda, el actor hizo la siguiente descripción:

“a) Cuando un suscriptor marca un número en su celular para hacer una llamada, se conecta con la antena que está más próxima.

“b) La antena manda la información correspondiente al conmutador o ‘*switch*’ que funciona en unos pocos lugares en Colombia.

“c) El conmutador o ‘*switch*’ tiene capacidad técnica para buscar al destinatario y enviarle una señal que le da cuenta de la llamada que se le está haciendo.

“d) En caso de que el destinatario esté en condiciones de recibir la llamada, en el lugar donde está el conmutador o ‘*switch*’ se conecta o conmuta la llamada entre quien la hace y quien la recibe y, a partir de ese momento, los usuarios pueden establecer la comunicación.

“e) Si el destinatario no está en condiciones de recibir la llamada no quiere recibirla, se considera frustrada la operación, se da por terminado el intento y no se genera ingreso alguno para COMCEL, porque se concluye que no se prestó el servicio”¹⁷.

servicio de telefonía móvil celular, en las cuales el espectro radioeléctrico asignado se divide en canales discretos, los cuales a su vez son asignados en grupos de células geográficas para cubrir un área. Los canales discretos son susceptibles de ser reutilizados en diferentes células dentro del área de cubrimiento.

¹⁶ Constitución Política, art. 75. “El espectro electromagnético es un bien público inalienable e imprescriptible sujeto a la gestión y control del Estado. Se garantiza la igualdad de oportunidades en el acceso a su uso en los términos que fije la ley. /Para garantizar el pluralismo informativo y la competencia, el Estado intervendrá por mandato de la ley para evitar las prácticas monopolísticas en el uso del espectro electromagnético.

¹⁷ Cfr. fls. 11 y 12 c.p.1

A juicio del apelante, el servicio de telefonía móvil celular se satisface con *“las antenas ubicadas en Ocaña que permiten la conexión con el conmutador y de ahí con el destino de la llamada”*, criterio que dijo soportar con diferentes conceptos de la Dirección de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, en los que se ha sostenido que se debe tener en cuenta *“la ubicación del elemento físico de la Red de Telecomunicaciones del Estado a la cual accede el usuario con su terminal móvil para originar la llamada, es decir, la antena”*¹⁸.

Por su parte, el demandante se fundamentó en el **Concepto 00237 del 20 de noviembre de 1996** de la Dirección de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público¹⁹, según el cual el servicio de telefonía móvil celular se entiende prestado *“en aquellos sitios donde se encuentran instalados (...) los conmutadores”* o MSC (*Mobile Switching Center* o *“switch”*). El texto de dicho acto dice:

“Para determinar la pertenencia del tributo de industria y comercio originado en el servicio de telefonía celular se debe analizar de acuerdo a la forma de la prestación de este; el cual se hace a través de conmutadores ubicados en determinadas regiones del país que permite a los usuarios o abonados de las líneas telefónicas fijas o estacionarias transportarse a la red de telefonía celular.

“De acuerdo con lo anterior se concluye que debido a que la comercialización del servicio de telefonía celular se presta es a través de los conmutadores por donde se ingresa a la red de telefonía celular, el impuesto de industria y comercio se genera solo en aquellos sitios donde se encuentran instalados los mencionados conmutadores”.

En el expediente está, además, la respuesta del Ministerio de Tecnologías de la Información y de las Comunicaciones dada al cuestionario propuesto por el demandante al solicitar la

¹⁸ Concepto 019687 del 15 de julio de 2009 proferido por la Dirección General de Apoyo Fiscal – Subdirección de Fortalecimiento Institucional Territorial (E) del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, proferido *“en los términos del artículo 25 del Código Contencioso Administrativo, por lo que la respuesta será general, no tendrá efectos obligatorios ni vinculantes (...)”*.

¹⁹ Cfr. fl. 97 a 99 c.p.1

“prueba pericial”, que no fue objeto de pronunciamiento alguno por parte del demandado en sus intervenciones. Por su importancia como *“informe técnico”* sobre el servicio de telefonía móvil celular, se transcribe. La Subdirección para la Industria de Comunicaciones a las preguntas respondió:

P *“Cuando un suscriptor de telefonía celular marca un número en su terminal para hacer una llamada, se conecta con la antena que esté más próxima”.*

R *“Cuando un suscriptor (sic) del servicio de Telefonía Móvil Celular (TMC) realiza una llamada, su terminal móvil se conecta con el dispositivo de red denominado BTS (Base Transceiver Station) que está conformado entre otros, por el sistema radiante (“antena”); dicho terminal móvil se conecta con la BTS que le brinde una mejor señal y que tenga canales de tráfico disponibles, por lo general es la BTS que está más próxima al suscriptor, pero por efectos de propagación o de tráfico, puede ser una BTS que esté más distante.*

P *“La antena manda la información correspondiente al conmutador o ‘switch’ que funciona en unos pocos lugares en Colombia”.*

R *“La BTS se conecta a una BSC (Base Station Controller) que es el elemento de red que se encarga de controlar las BTSs de una misma área geográfica, la BSC se conecta a su vez con el MSC (Mobile Switching Center), que es el sistema de la red que se encarga de la conmutación de la llamada, es decir redirecciona la llamada del abonado A (llamante) al abonado B (llamado), además de encargarse de gestionar y tasar la comunicación. Estos MSCs se encuentran ubicados en diferentes sitios geográficos dependiendo de la topología propia de la red de cada operador de TMC. (Se destaca).*

P *“El conmutador o ‘switch’ tiene capacidad para buscar el destinatario y enviarle una señal que le da cuenta de la llamada que se está haciendo”.*

R *“El MSC (‘conmutador’) tiene la funcionalidad de ubicar al abonado B (llamado) y enviarle información de control para indicarle que está siendo llamado, esto lo*

hace a través de las BSC y BTS correspondientes que estén sirviendo a dicho abonado B. Esta operación la hace a través de los datos de localización²⁰.

P *“En caso de que el destinatario acepte la llamada, en el lugar donde está el conmutador o ‘switch’ se conecta o se conmuta la llamada entre quien la hace y quien la recibe, y a partir de ese momento los usuarios pueden establecer la comunicación.”*

R “Cuando el abonado B (destinatario) acepta la llamada, la BTS que lo está sirviendo le asigna a la llamada un canal de voz para que los dos usuarios puedan comunicarse esto es lo que se denomina Llamada completada²¹; pero como se dijo anteriormente el ‘intento de llamada’ ya estaba utilizando canales de control de toda la red celular.

P *“Si el destinatario no puede o no quiere recibir la llamada, se considera que frustrado (sic) y se da por concluida la operación”.*

R “Cuando el abonado B (‘destinatario’) no contesta el MSC conecta al abonado A (‘llamante’) a una plataforma de mensajería, donde le da la opción al abonado A de dejar un mensaje o terminar el intento de llamada.

P *“La llamada solo se cobra por efecto de la conexión o conmutación de la llamada en el lugar donde está el conmutador o ‘switch’.*

R “El MSC (‘switch’) está encargado del proceso de tasación de la llamada, es decir se encarga de medir el tiempo de duración de la llamada, para efectos de cobro la información de la llamada es bajada a otra plataforma para efectos de su facturación; este proceso está por lo general centralizado en un solo lugar geográfico.

²⁰ CRC. Resolución 3066 de 2011 – Artículo 9 “Dato de localización”: Cualquier pieza de información que permita identificar la ubicación geográfica del equipo terminal de un usuario de servicios de comunicaciones”.

²¹ CRC. Resolución 3066 de 2011, artículo 9. **Llamada completada:** Aquella que alcanza el número deseado y recibe señal de contestación de llamada. Llamada fructuosa según las definiciones de la Unión Internacional de Telecomunicaciones UIT.”

“Según lo estipulado en el artículo 76 de la Resolución 3066 de 2011 de la Comisión de Regulación de Comunicaciones: ‘Artículo 76. Tasación de llamadas. Para todos los servicios de telefonía en los cuales se cobre por cada llamada, solo se podrá empezar a tasar a partir del momento en que la llamada sea completada. Se entiende por llamada completada aquella que alcanza el número deseado y recibe señal de contestación de llamada. Lo anterior aplica tanto para llamadas en modalidad de prepago como de pospago” (Se destaca).

P *“Si en el municipio de Ocaña (Departamento de Norte de Santander), COMCEL S.A., tiene o ha tenido entre el 01 de enero del año 2008 y el 31 de diciembre de 2009, un conmutador o ‘switch’.*

“Esta Subdirección no puede dar respuesta a esta pregunta (...)”²².

A la última pregunta, la Dirección de Vigilancia y Control, del mismo Ministerio, respondió:

R “... las centrales de conmutación móvil (MSC) se ubican en centros de gran concentración de tráfico y para el caso de COMCEL S.A., al revisar los informes técnicos trimestrales presentados por el proveedor para el periodo señalado no se observó reporte de MSCs en servicio para el municipio de Ocaña. Se resalta que de acuerdo con la topología de red de este proveedor los MSC que soportan el proceso de conmutación de llamadas originadas en estaciones base (BTS) de Ocaña corresponden a los MSC ubicados en la ciudad de Bucaramanga”²³.

De las descripciones anteriores, en un lenguaje coloquial puede explicarse el proceso así: el usuario desde su teléfono celular marca, la señal emitida (ondas radioeléctricas) es recibida por una antena que la trasmite al conmutador, éste busca al destinatario, para ello envía la señal que es captada por otra antena y la transmite al usuario llamado, si éste contesta, el conmutador establece la conexión entre el que llama y el llamado y se estará ante una llamada “completada” y dará inicio a la tasación de la misma.

²² V. fls. 294 y 295 c.p.1

²³ Cfr. fls. 296 c.p.1

Del informe técnico rendido por Ministerio de Tecnologías de la Información y de las Comunicaciones, la descripción de cómo opera el servicio de telefonía móvil celular efectuada por el actor y la encontrada en la red, la Sala deduce lo siguiente:

1. El servicio de telefonía móvil celular tiene como fin satisfacer las necesidades de comunicación entre usuarios móviles y entre éstos y los usuarios de telefonía fija.

2. La comunicación se entiende satisfecha cuando la llamada se conecta o conmuta entre el abonado A (llamante) y al abonado B (llamado).

3. El sistema de la red de telefonía móvil celular encargado de la conmutación de las llamadas es el MSC (*Mobile Switching Center*), llamado también “*switch*”, centro de conmutación o conmutador.

4. Las antenas son dispositivos de red denominados **BTS** (*Base Transceiver Station*) que sirven de nexo entre el teléfono móvil celular y el MSC (*Mobile Switching Center*). El teléfono móvil se conecta con la BTS que le brinde una mejor señal, que tenga canales de tráfico disponibles, por lo general, la que está más próxima al suscriptor, aunque, por efectos de propagación o de tráfico, puede ser una BTS que esté más distante.

Debe advertirse que en el presente caso, las antenas ubicadas en el municipio demandado están instaladas en predios de propiedad de particulares con quienes COMCEL S.A. tiene contratos de arrendamiento, tal como lo advirtió el mismo demandado en la resolución que resolvió el recurso gubernativo²⁴.

5. La llamada solo se cobra por efecto de la conexión o conmutación de la llamada en el lugar donde está el conmutador o ‘*switch*’.

²⁴ Cfr. fl. 79 c.p.

6. El MSC (*Mobile Switching Center*) está encargado, además, del proceso de tasación de la llamada, esto es, se encarga de medir el tiempo de duración de la llamada.

7. La tasación de la llamada empieza a partir del momento en que la llamada sea completada.

8. De acuerdo con la topología de red de COMCEL S.A. *“los MSC que soportan el proceso de conmutación de llamadas originadas en estaciones base (BTS) de Ocaña corresponden a los MSC ubicados en la ciudad de Bucaramanga”*.

Lo anterior permite concluir que la comunicación entre usuarios se entiende satisfecha cuando se conmuta la llamada entre el llamante y el llamado, esto es, cuando se establece la conexión, la cual la efectúa el conmutador, que a su vez es el que realiza la tasación del servicio, por lo que **el servicio de telefonía móvil celular se entiende prestado en el lugar en el que está instalado el MSC (*Mobile Switching Center*)**, denominado también *switch*, centro de conmutación o conmutador.

El Ministerio de Tecnologías de la Información y de las Comunicaciones informó que *“de acuerdo con la topología de red de este proveedor los MSC que soportan el proceso de conmutación de llamadas originadas en estaciones base (BTS) de Ocaña corresponden a los MSC ubicados en la ciudad de Bucaramanga”*.

De otra parte, cabe destacar que la conexión o llamada completada es la que da origen al ingreso bruto que obtiene el operador por la prestación del servicio, rubro que hace parte de la base de cuantificación del tributo.

Por lo anterior, la Sala concluye que COMCEL S.A. no era sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio en el Municipio de Ocaña, por los periodos 2006 a 2009, toda vez que en esa jurisdicción, no estaba instalado el **MSC (*Mobile Switching Center*)**, por ende, no

prestó el servicio de telefonía móvil celular, que se repite se entiende prestado en el lugar que se hace la conexión entre el usuario que llama y el llamado.

Dado que el demandante no era sujeto pasivo del tributo, no debía cumplir ni la obligación principal ni las accesorias, dentro de las que está declarar, por ende, la sanción a que se refieren los actos demandados es improcedente.

Tratándose del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho contra actos que imponían la sanción por no declarar, el restablecimiento del derecho consecuente no es otro que declarar que el actor no está obligado a pagar suma alguna por el concepto y periodos a que se refieren los actos anulados, por lo que se modificará la sentencia apelada, máxime cuando no se aportó prueba de que la demandante hubiera efectuado algún pago.

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 :

MODIFÍCASE la sentencia apelada, la cual quedará así:

“PRIMERO: DECLÁRASE la nulidad de la Resolución Sanción por no declarar N°1011064 del 7 de febrero de 2011 y la Resolución N°101114 del 3 de junio de 2011, proferidas por la Secretaría de Hacienda del Municipio de Ocaña.

“SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, **DECLÁRASE** que **COMUNICACIÓN CELULAR S.A.- COMCEL S.A.** no debe suma alguna por el concepto y periodos a que hacen referencia los actos anulados en el ordinal anterior.

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

La anterior providencia fue considerada y aprobada en la sesión de la fecha.

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

Presidente de la Sección

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ