



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

CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D. C., veintitrés (23) de noviembre de dos mil veintitrés (2023)

| | |
|-------------------|---|
| Referencia | Nulidad |
| Radicación | 11001-03-27-000-2022-00053-00 (26841) |
| Demandante | IGLESIA CRISTIANA DE LOS TESTIGOS DE JEHOVÁ |
| Demandado | MINISTERIO DE MINAS Y ENERGÍA |
| Temas | Contribución de Solidaridad de la Ley 142 de 1994. Sujetos Pasivos. Centros Religiosos. |

SENTENCIA ANTICIPADA

La Sala decide el medio de control de nulidad interpuesto por la Iglesia Cristiana de los Testigos de Jehová (entidad con personería jurídica), en el que se pretende la nulidad de ciertos apartes de las Circulares Nros. 010 y 18078 del 28 de febrero y 6 de diciembre de 2005, respectivamente, proferidos por el Ministerio de Minas y Energía.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

A través de la Circular Nro. 10 del 28 de febrero de 2005, el Ministerio de Minas y Energía realizó las siguientes precisiones, en relación con los artículos 89.1 y 89.7 de la Ley 142 de 1994, sobre el Fondo de Solidaridad para Subsidios y Redistribución de Ingresos, específicamente, en cuanto a la contribución por solidaridad, así:

- *De conformidad con la sentencia C-086 de 1998 de la Corte Constitucional, la contribución de solidaridad es un impuesto de carácter nacional con destinación específica para cubrir subsidios y es obligatorio su pago por parte de los usuarios de los sectores industriales y comerciales, y los de los estratos 5 y 6, y por parte de las empresas prestadoras del servicio facturarla y recaudarla.*
- *Los usuarios de los sectores industriales y comerciales, y los estratos 5 y 6, cualquiera sea su naturaleza, pública o privada, son sujetos pasivos de la contribución de solidaridad.*
- *Vale decir que las empresas o entidades públicas de orden nacional, departamental, municipal o distrital que desarrollen actividades industriales y/o comerciales (como bancos, empresas de acueducto, alcantarillado y saneamiento básico, empresas de telecomunicación, escenarios deportivos, centro recreativos, aeropuertos, mataderos, cementerios, centros religiosos, etc) están obligadas al pago de la contribución de solidaridad sobre el valor del consumo del servicio (energía y/o gas) y las empresas que les prestan el servicio deben facturarla y recaudarla. (...)¹ (Subrayado fuera del texto original).*

Posteriormente, el mismo Ministerio profirió la Circular Nro. 18078 del 6 de diciembre de 2005, reiterando respecto del cobro de la contribución por solidaridad que:

¹ SAMAI, Índice 3, 6_0008Otros_4_DemandaWeb_Demanda- NroActua 3.pdf página 36 y siguientes.



3. <Aparte tachado **parcialmente NULO**> (...) las empresas o entidades públicas de orden nacional, departamental, municipal o distrital que desarrollen actividades industriales y/o comerciales (como bancos, empresas de acueducto, alcantarillado y saneamiento básico, empresas de telecomunicación, escenarios deportivos, centro recreativos, ~~aeropuertos~~, mataderos, cementerios, centros religiosos, cajas de compensación, etc) están obligadas al pago de la contribución de solidaridad sobre el valor del consumo del servicio y las empresas que les prestan el servicio deben facturarla y recaudarla. (subrayado fuera del texto original).

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN JUDICIAL

En ejercicio del medio de control de nulidad, contemplado en el artículo 137 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), la demandante solicitó que se declare la nulidad de la frase “centros religiosos” de las Circulares Nros. 10 y 18078 de 2005, expedidas por el Ministerio de Minas y Energía. Y además, que:

“Por contener la acción de nulidad emprendida ahora por Testigos de Jehová igual situación fáctica y jurídica descrita en la Sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, con radicación número 11001-03-27-000-2007-00046-00 (16853), de fecha cuatro (4) de febrero de 2010 (Anexo 4), decisión que tuvo como parte actora a la Unidad Administrativa Especial de Aeronáutica Civil AEROCIVIL, y como parte demandada a la Nación – Ministerio de Minas y Energía, pido por favor a los Magistrados, que, de anularse la expresión “centros religiosos”, la misma se entienda sólo referida a los centros religiosos de propiedad de la Iglesia Cristiana de los Testigos de Jehová”.

Para estos efectos, invocó como normas violadas los artículos 338 y 363 de la Constitución Política; y 137 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo; y la Ley 133 de 1994. El concepto de la violación se resume, así²:

1. Violación del artículo 338 de la Constitución Política

Discutió que el Ministerio de Minas y Energía no podía, a través de las circulares demandadas, entrar a definir o interpretar quién es sujeto pasivo de un tributo de carácter nacional con destinación específica, como lo es, la contribución de solidaridad, pues al hacerlo incurrió en extralimitación de sus funciones. Agregó que, la Ley 489 de 1998 (artículos 58 al 62) y en el Decreto 381 de 2012, ratificaban la falta de competencia del Ministerio para la imposición o interpretación del cobro del citado tributo.

Indicó que con las circulares, la demandada vulneró el artículo 338 de la Constitución Política, en tanto que el Ministerio clasificó erróneamente como sujetos pasivos a los centros religiosos, a pesar de que éstos no tienen naturaleza comercial y/o industrial, y por tanto, no realizan el hecho generador del tributo.

2. Violación del artículo 336 de la Constitución Política

Adujo que, al catalogarse a los centros religiosos “como comerciales y/o industriales” y, por ende, sujetos pasivos de la contribución de solidaridad, se vulnera el principio de equidad tributaria³, pues se grava a esas entidades con un tributo que no están obligadas a soportar. Así mismo, indicó que esto afectaba las donaciones que los seguidores de los centros aportaban para su mantenimiento.

² SAMAI, Índice 3, 6_0008Otros_4_DemandaWeb_Demanda- NroActua 3.pdf

³ Señaló que sobre del principio de equidad debe consultarse el contenido de la Sentencia C-027 de 1993 de la Corte Constitucional, sobre el análisis del artículo XXIV de la Ley 20 de 1974.



3. Violación del artículo 137 del CPACA

Señaló que los actos demandados adolecen de falsa motivación, toda vez que los mismos parten de la premisa errónea de que los centros religiosos son entidades comerciales y/o industriales, lo cual, a su juicio es además, lesivo, inequitativo e ilegal. Esto por cuanto, con base en el artículo 7º de la Ley 133 de 1994, se entiende por centro religioso “el lugar donde se efectúan o desarrollan reuniones con fines religiosos”, mientras que el artículo 20 del Código de Comercio, define “los actos, las operaciones y las empresas mercantiles, teniendo como tales en su numeral 12. Las empresas de fabricación, transformación, manufactura y circulación de bienes”. Que por lo anterior, los actos administrativos demandados no se encuentran en concordancia con el hecho generador del tributo previsto en la ley.

4. Violación de la Ley 133 de 1994

Afirmó que el carácter comercial y/o industrial que el Ministerio de Minas y Energía impone sobre los centros religiosos en las circulares demandadas, va en contra de la ley de libertad de culto (Ley 133 de 1994), a partir de la cual las entidades reconocidas por el Ministerio del Interior tienen el derecho de establecer lugares de culto o de reunión con fines religiosos, y que sea respetada su destinación y carácter confesional específico.

5. Violación del principio de legalidad y desviación de las atribuciones propias del Ministerio de Minas y Energía

Citó la sentencia C-987 de 1999 de la Corte Constitucional, sobre el alcance del principio de legalidad tributaria, para cuestionar que el Ministerio de Minas y Energía no tiene competencia para determinar quién es el sujeto pasivo de un tributo nacional, pues esa facultad recae únicamente en el Congreso de la República. De manera que, al catalogar los centros religiosos como comerciales y/o industriales, el demandado incurrió en una desviación de las atribuciones propias de sus funciones.

Oposición a la demanda⁴

El Ministerio de Minas y Energía presentó la constestación de la demanda de forma extemporánea⁵.

Concepto rendido por entidades convocadas al proceso⁶

El **Instituto Colombiano de Derecho Tributario**⁷, en adelante ICDT, consideró que las Circulares Nros. 010 del 28 de febrero de 2005 y 18078 del 6 de diciembre de 2005 son ilegales, por las siguientes razones.

Indicó que hay una **violación de los principios de legalidad y reserva de ley, que a su vez, prueban la desviación de las atribuciones** propias del Ministerio de Minas y Energía, porque este desconoció la competencia exclusiva del Legislador de determinar los sujetos pasivos de los tributos, al establecer en los actos

⁴ SAMAI, Índice 3, 0029Contestación_de_la_demanda.

⁵ En el auto del 8 de mayo de 2023, este despacho advirtió que la constestación fue presentada de forma extemporánea. SAMAI, Índice 27.

⁶ Se pone de presente que la Universidad Nacional informó que no allegará concepto en este caso. SAMAI, índice 25.

⁷ SAMAI. Índice 17.



demandados, que “los centros religiosos” eran sujetos pasivos de la contribución de solidaridad.

Manifestó que se presenta una **violación del principio de equidad tributaria**, porque el Ministerio calificó erróneamente las actividades de los centros religiosos como actividades industriales o comerciales. Para el efecto señaló que, en el presente caso se observa un trato inequitativo, al dársele a un grupo de la sociedad un trato diferente al que le corresponde, sin justificación para esto.

Explicó que, según el artículo 89.1 de la Ley 142 de 1994, son sujetos pasivos de la contribución de solidaridad los usuarios de inmuebles residenciales de los estratos 5 y 6, y los usuarios industriales y comerciales. Sin embargo, el Ministerio consideró, de manera errada, que los centros religiosos podrían calificarse de industriales o comerciales, desconociendo que aquellos entes no realizan esas actividades.

Resaltó que no existe una definición exclusiva de actividades industriales y comerciales para efectos de la contribución de solidaridad, y consideró que, por esto, bajo una interpretación sistemática se debe acudir a las definiciones de los artículos 34 y 35 de la Ley 14 de 1983 referentes al Impuesto de Industria y Comercio. Después de citar sentencias del Consejo de Estado⁸ que hacen referencia a las definiciones de dichos artículos, precisó que “se entiende la relación directa entre las actividades industriales y la producción, y las actividades comerciales y la comercialización, actividades económicas propias de las empresas, no de los centros religiosos”.

Adicionó que, el artículo 28 del Código Civil establece una regla de interpretación, en virtud de la cual, si el Legislador no otorgó una definición especial, las palabras deben entenderse conforme a su sentido natural y obvio, y trajo a colación las definiciones de industria y comercio de la Real Academia de la Lengua, bajo lo cual concluyó que las actividades industriales y comerciales se asocian, en general, a actividades económicas de explotación o producción, venta o distribución, respectivamente, lo que es diferente a aquellas que se realizan en los centros religiosos, porque la finalidad de estos es la de servir de lugares de reunión de cultos y religiones para practicar su fe, y “aún cuando en un centro religioso se realice alguna actividad de carácter industrial o comercial, pero prime su destinación religiosa, no debe entenderse per se como un usuario industrial o comercial. Caso distinto es aquel en que un lugar, perteneciente a un culto o religión pero distinto a un centro religioso, se dedique a una actividad industrial o comercial, pues si esta es su real destinación, no sería un centro religioso propiamente dicho, quedando sujeto al pago de la contribución de solidaridad”.

Sintetizó su exposición señalando que, en el presente caso debe ocurrir lo mismo que en la sentencia del 4 de febrero de 2010 (exp. 16853, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia), en la que se estableció que la AEROCIVIL no era sujeto de la contribución de solidaridad, por no adelantar actividades comerciales ni industriales. Adicionó que, en caso de declararse la nulidad de la expresión demandada, la misma no debe limitarse a la Iglesia Cristiana de los Testigos de Jehová, sino que debe ser general, respecto de todos los centros religiosos.

Por su parte, **la Universidad Externado de Colombia**⁹ consideró que el aparte de las circulares demandadas es legal, y por tanto no debería ser declarado nulo, toda vez que lo mencionado en estos actos es consecuente con lo establecido en los

⁸ Sentencias de la Sección Cuarta del Consejo de Estado del 7 de junio de 2012, exp. 17682, MP Martha Teresa Briceño de Valencia, 16 de septiembre de 2010, exp. 16414 MP. Carmen Teresa Ortiz Rodríguez, 15 de marzo de 2002, exp. 12491 MP. Juan Ángel Palacio Hincapié, 15 de octubre de 2021, exp. 24239 MP Stella Jeannette Carvajal Basto.

⁹ SAMAI, Índice 18.



artículos 334 de la Constitución Política y 89 de la Ley 142 de 1994, siendo este último el que establece de manera taxativa los sujetos cobijados por la exención al pago de la contribución al fondo de solidaridad referida en la Ley 142 de 1994, entre las cuales no se encuentran las entidades religiosas.

Agregó que, como centro religioso, la entidad demandante no está exenta del pago de la contribución, sin perjuicio de que alguna de las excepciones le podrían ser aplicables por la naturaleza de las actividades que presta su comunidad religiosa, por ejemplo, en el caso de que se comporten como entidades asistenciales sin ánimo de lucro.

Citó apartes de la Ley 286 de 1996, que reitera y aclara lo establecido en la excepción contenida en el artículo 89.7 de la Ley 142 de 1994, el artículo 47 de la Ley 143 de 1994, el parágrafo segundo del artículo 97 de la ley 223 de 1995 y dijo que en estos se reconoce el espíritu del legislador en el sentido de identificar como sujetos del tributo, y por lo tanto, como principal fuente de financiación de los subsidios *“a las personas naturales o jurídicas que tengan la posibilidad de mayores ingresos, independientemente de su naturaleza, para que subsidien a las personas naturales de menores ingresos. Por lo que es importante realizar una lectura sistemática del artículo 89 de la ley 142 y artículos similares donde se menciona de manera explícita las excepciones a su contribución”*.

Trámite para sentencia anticipada

Por auto del 8 de mayo 2023, se decidió prescindir de la audiencia inicial y aplicar la figura de la sentencia anticipada, dado el cumplimiento de las causales a) y b) del numeral 1° del artículo 182A del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

Para los anteriores efectos, se fijó el litigio, con base en el cual le corresponde a la Sala *“determinar la legalidad de la expresión “centros religiosos” contenida en las Circulares Nros. 010 del 28 de febrero y 18078 del 6 de diciembre de 2005, proferidas por el Ministerio de Minas y Energía, en cuanto sostienen que los centros religiosos son sujetos obligados al pago de la contribución de solidaridad.”*

Alegatos de conclusión

La **demandante**¹⁰ reiteró los cargos y argumentos expuestos en la demanda.

La **demandada**¹¹ consideró que en este caso no resulta aplicable la sentencia del Consejo de Estado del 4 de febrero de 2010 (exp. 16853), sobre la nulidad de la expresión *“Aerocivil”* de las Circulares Nros. 010 del 28 de febrero y 18078 del 6 de diciembre de 2005, porque esa entidad cumple funciones públicas, que es una actividad diferente a la que desarrollan los centros religiosos. Adicionó que las exenciones que contempla el artículo 89.7 de la Ley 142 de 1994 son taxativas.

Trajo a colación un recuento del **régimen constitucional y legal de la contribución por solidaridad**, citando apartes de los artículos 1, 95, 367 y 368 de la Constitución Política, y la Ley 142 de 1994, para señalar que este sistema de aportes parte del cobro diferencial de los servicios públicos por estratos socioeconómicos, en consonancia con la capacidad económica de cada segmento de usuarios, para cubrir el consumo básico de dichos servicios en los sectores de bajos ingresos.

¹⁰ SAMAI. Índice 40

¹¹ SAMAI. Índice 41.



Precisó que el numeral 29 del artículo 14 de la Ley 142 de 1.994 define el subsidio como la “*diferencia entre lo que se paga por un bien o servicio, y el costo de éste, cuando tal costo es mayor al pago que se recibe*”, mientras que el numeral 1.2 del Decreto 847 de 2001, para el servicio de energía eléctrica y gas combustible distribuido por red física, define contribución como el “*recurso público nacional cuyo valor resulta de aplicar el factor de contribución determinado en la ley y sus normas regulatorias, a los usuarios pertenecientes a los estratos 5 y 6 y a los industriales y comerciales, sobre el valor del servicio*”.

Habló de la naturaleza jurídica de la contribución por solidaridad, indicando que, como lo señaló la Corte Constitucional en la sentencia C-086 de 1998, es un impuesto con destinación específica, toda vez que el mismo tiene carácter general frente a sus destinatarios, es vinculante y, a diferencia de las tasas, su pago no constituye una retribución por un servicio prestado.

Indicó que los sujetos pasivos de la contribución son los usuarios de los inmuebles residenciales de los estratos 5 y 6, así como los usuarios industriales y comerciales, y, que al tratarse de un impuesto, es imperativo cumplir con el principio de legalidad, el cual se traduce en que los sujetos exentos corresponden únicamente a los señalados por el legislador. Así, indicó que según el artículo 89 numeral 7 de la Ley 142 de 1994, solo se encuentran exentos del tributo, los hospitales, clínicas, puestos y centros de salud, los centros educativos y asistenciales sin ánimo de lucro.

Sobre la supuesta **desviación de atribuciones** del Ministerio, señaló que, en su carácter de administrador del fondo de solidaridad, estaba facultado para impartir las instrucciones necesarias para garantizar la buena marcha del mismo. Señaló entonces que, a través de la Circular Nro. 18078 de 2005, sólo hizo claridad sobre la exención de la contribución de solidaridad de los usuarios señalados en la Ley 142 de 1994, y se dio alcance de esto en la Circular Nro. 010 de 2005.

Finalizó acotando que, de la confrontación de las circulares acusadas con la norma superior supuestamente infringida no se advierte la violación alegada por la demandante, dado que al analizarse el alcance de los artículos 89.1 y 89.7 de la Ley 142 de 1994, relativos a la contribución de solidaridad, y las normas concordantes de la misma, solo se verificaron cuáles son los elementos esenciales de dicho tributo y, en concreto, se precisó que los centros religiosos sí son sujetos pasivos de la contribución.

Concepto del Ministerio Público

El Procurador Quinto delegado ante el Consejo de Estado¹² rindió concepto en el sentido que se declare la nulidad de la expresión acusada en las circulares objeto de demanda, sobre la base de los siguientes aspectos.

Afirmó que, el hecho de que los centros religiosos no estén dentro de las exenciones que consagra la ley, no significa que automáticamente se encuentren sujetos a la contribución, y señaló que esta diferencia (que la no exención no implica sujeción) ha sido desarrollada por el Consejo de Estado en varias sentencias¹³. Que por tanto, se debe entrar a analizar en cada caso concreto el tipo de actividad desarrollada por quien se viera gravado con la contribución, con el fin de demostrar el carácter

¹² Samai Índice 50.

¹³ Sentencias del 11 de diciembre de 1998, Exp. 9060, M.P. Dr. Germán Ayala Mantilla, del 15 de septiembre de 2000, Exp. 10525, M.P. Dr. Daniel Manrique Guzmán, Sentencia de 28 de octubre de 2004, Exp. 13995, M.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa, reiterada en la sentencia del 25 de noviembre de 2004, Exp. 13347, M.P. Dr. Héctor J. Romero Díaz, del 9 de diciembre de 2010. CP: Martha Teresa Briceño, exp 16325.



industrial o comercial de la actividad de quien se considera como sujeto pasivo de la misma. Y considero que *“el Ministerio de Minas (sic) le dio un desarrollo a las normas referidas a la contribución de solidaridad, estableciendo varios de los sujetos pasivos que a su parecer debería responder con esta contribución, entre los que están los “centros religiosos”, lo que escapa de su competencia”*.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala decidir sobre la legalidad de la expresión *“centros religiosos”* contenida en las Circulares Nros. 010 y 18078 del 28 de febrero y 6 de diciembre de 2005, proferidas por el Ministerio de Minas y Energía, en las cuales se sostiene que los centros religiosos son sujetos pasivos de la contribución de solidaridad, por corresponder a entidades o usuarios que desarrollan actividades industriales y/o comerciales.

Según el actor, se debe declarar la nulidad de la expresión demandada en las circulares mencionadas, porque con esta: *i)* se vulneran los principios de legalidad, reserva de ley (artículo 338 de la Constitución Política), y equidad tributaria (artículo 336 ibídem); *ii)* el Ministerio incurrió en desviación de sus atribuciones, *iii)* los actos acusados adolecen de falsa motivación, toda vez que parten de la premisa errónea de que los centros religiosos son entidades comerciales y/o industriales, y *iv)* se desconoce la libertad de culto, al contrariar la destinación de los lugares de reunión con fines religiosos establecida en la Ley 133 de 1994. La posición del demandante es respaldada por el ICDT y el Ministerio Público.

La parte demandada sostiene que las circulares acusadas no incurren en las violaciones alegadas, porque de los artículos 89.1 y 89.7 de la Ley 142 de 1994, es posible concluir que los centros religiosos sí son sujetos pasivos de la contribución de solidaridad, dado que son parte de los usuarios industriales y comerciales, y no se encuentran dentro de los sujetos exentos del pago. Exención que, considera, sólo puede estar señalada por el legislador, y no puede extenderse más allá de lo indicado por este en el artículo 89.7 ibídem. Y, afirmó que no incurrió en desviación de sus atribuciones, porque en su carácter de administrador del fondo de solidaridad, estaba facultado para impartir instrucciones sobre el mismo y, con las circulares sólo se estaba haciendo claridad sobre la exención de contribución de solidaridad de los usuarios señalados en la Ley 142 de 1994.

La Universidad Externado de Colombia apoya la posición de la entidad demandada, en el sentido de que los centros religiosos no fueron contemplados como sujetos exentos de la contribución en el artículo 89 de la Ley 142 de 1994, sin perjuicio de que por otras condiciones puedan acceder a dicho beneficio tributario.

Antes de entrar a analizar los cargos de nulidad, la Sala inicia por aclarar que si bien en desarrollo de la demanda, así como en las pretensiones de la misma, el actor hace referencia específica a la Iglesia Cristiana de los Testigos de Jehová, debe tenerse en cuenta que el medio de control que aquí se resuelve es el previsto en el artículo 137 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, respecto de la expresión *“centros religiosos”* de las Circulares Nros. 010 y 18078 del 28 de febrero y 6 de diciembre de 2005, proferidas por el Ministerio de Minas y Energía¹⁴.

¹⁴ Cabe mencionar que dichas circulares son objeto de este medio de control, por tratarse de circulares de



Así las cosas, con el medio de control incoado no se persigue el restablecimiento automático de un derecho subjetivo a favor del demandante, sino un juicio abstracto de legalidad en defensa del ordenamiento jurídico, y en ese sentido, se abordará el análisis de la expresión “centros religiosos”, para referirse a todos los cultos y religiones que cuenten con estos, y no en particular sobre el actor.

Dicho lo anterior, la Sala pasa a estudiar en primer lugar los cargos de nulidad que hacen referencia a la violación del principio de legalidad y reserva de ley, así como el de desviación de atribuciones del Ministerio de Minas y Energía, al indicar en las Circulares Nros. 010 y 18078 del 28 de febrero y 6 de diciembre de 2005, que los “centros religiosos” son sujetos pasivos de la contribución de solidaridad, por corresponder a entidades o usuarios que desarrollan actividades industriales y/o comerciales, toda vez que, de encontrarse fundados, los mismos serían suficientes para declarar la nulidad de la expresión demandada.

Sobre el principio de legalidad en materia tributaria, de que trata el artículo 338 de la Constitución Política, encontramos que¹⁵:

“En primer lugar, el principio de legalidad en materia tributaria se deriva del principio de no existencia de tributo sin representación el cual constituye un principio esencial del Estado de Derecho.

Las características principales de este principio, consagrado en los artículos 150-12 y 338 de la Carta Política, son las siguientes: (i) en tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales o municipales, pueden imponer contribuciones fiscales o parafiscales –reserva de ley-. (...)

Conforme a las precitadas disposiciones constitucionales, el legislador cuenta con un amplio margen de configuración en materia tributaria. Así, puede crear, modificar y eliminar impuestos, tasas y contribuciones nacionales y, así mismo, regular todo lo pertinente al tiempo de su vigencia, los sujetos activos, pasivos, los hechos, las tarifas, las formas de cobro y recaudo, y la base gravable. Puede igualmente prever exenciones a dichos tributos. (...)

La vigencia del principio de reserva de ley no significa, sin embargo, que el legislador esté conminado a regular íntegramente la materia, incluso en sus aspectos más técnicos y específicos. De acuerdo con este postulado la competencia exclusiva del legislador está relacionada con la fijación de los aspectos esenciales y definitorios del asunto sometido a reserva legal, la cual no puede ser de ningún modo diferida al reglamento”.

De acuerdo con lo anterior, cuando, dentro del principio de legalidad se hace uso del término “reserva de ley”, esta acepción está siendo utilizada para hacer referencia a la competencia exclusiva que recae en el Congreso de crear tributos y sus elementos mediante la ley.

En línea con lo anterior, si la administración transgrede la reserva de ley, esto es abarca a través de sus actos aspectos privativos del legislador, ya sea por establecer directamente alguno de los cinco elementos esenciales de los tributos, tales como son los sujetos pasivos, o por regular o interpretar sobre estos aspectos más allá de lo contenido en las normas, se presenta una desviación de las atribuciones propias de las entidades de la rama ejecutiva, toda vez que, asumieron competencias o funciones que, como ya se mencionó, son privativas del legislador.

Descendiendo al caso particular, encontramos que, los artículos 89.1 y 89.7 de la Ley 142 de 1994 desarrollan el Fondo de Solidaridad para Subsidios y

servicio, hoy en aplicación del inciso segundo del artículo 137 del CPACA, a lo cual puede considerarse que sigue siendo aplicable lo señalado por esta Sección, en sentencia del 4 de febrero de 2010, exp. 16853, MP. Martha Teresa Briceño de Valencia.

¹⁵ Corte Constitucional, Sentencia Sentencia C-511/19



Redistribución de Ingresos, estableciendo el cobro de un recargo en la tarifa del servicio público, denominado factor, que debe ser cobrado por las empresas prestadoras del servicio, incorporándolo a la factura de los “usuarios de inmuebles residenciales de los estratos 5 y 6, y en las de los usuarios industriales y comerciales”, y que ese sobreprecio ocasionado por la aplicación del factor, se debe destinar al pago de subsidios de los usuarios pertenecientes a los estratos 1, 2 y 3.

Lo anterior es conocido como la contribución de solidaridad de la Ley 142 y, al analizar su constitucionalidad la Corte Constitucional precisó que, este tributo tiene la naturaleza de un impuesto con destinación específica, así:

“(…) el recargo en la tarifa del servicio que están obligados a sufragar los usuarios pertenecientes a los estratos 5 y 6, como los de los sectores industrial y comercial. Este sobrecosto en el servicio es denominado de distintas formas. Por ejemplo, la ley 142 de 1994, lo denomina “factor”, la ley 143 de 1994 “contribución”, y la ley 223 de 1995 “sobretasa o contribución especial”.

*Dadas las características de este recargo, considera la Corte que **éste es un impuesto con una destinación específica, independiente de la forma como ha sido denominado por las distintas leyes**. Al respecto, la jurisprudencia constitucional ha determinado que “la denominación tributaria usada por el legislador es indiferente en sí misma al momento de resolver si el contenido material del gravamen, sus características, forma de cobro y demás elementos con incidencia jurídica se avienen a la Constitución.” (Sentencia C-430 de 1995. Magistrado ponente, doctor José Gregorio Hernández Galindo).*

Se afirma que este sobrecosto en los servicios públicos domiciliarios es un impuesto, por las siguientes razones:

- *Su imposición no es el resultado de un acuerdo entre los administrados y el Estado. El legislador, en uso de su facultad impositiva (artículo 150, numeral 12), y en aplicación del principio de solidaridad que exige la Constitución en materia de servicios públicos, como de los principios de justicia y equidad (artículo 95, numeral 9 y 338 de la Constitución), decidió gravar a un sector de la población que, por sus características socio económicas podría soportar esta carga.*
- *Su pago es obligatorio, y quien lo realiza no recibe retribución alguna. Razón por la que no se puede afirmar que este pago es una tasa o sobretasa, pues su pago no es retribución del servicio prestado, no existe beneficio alguno para quien lo sufraga, y el usuario no tiene la opción de no pago.*

Los elementos de este gravamen, se pueden identificar así:

- **Los usuarios de los sectores industriales y comerciales, y los de los estratos 5 y 6, se constituyen en los sujetos pasivos.**
- *Las empresas que prestan el servicio público son los agentes recaudadores.*
- *El hecho gravable lo determina el ser usuario de los servicios públicos que prestan las empresas correspondientes.*
- *La base gravable la constituye el valor del consumo que está obligado a sufragar el usuario.*
- *El monto del impuesto, si bien no está determinado directamente por la ley, si es determinable, pues se establece que no podrá ser mayor al 20% del valor del servicio prestado. Para el efecto, se delega en las comisiones de regulación correspondientes, la fijación dentro de este límite, del porcentaje que se debe cobrar.*

En tratándose del servicio público de energía, el monto de éste se fijó directamente en un 20% del valor del servicio (ley 223 de 1995, artículo 95).”¹⁶

Es claro entonces que, los cinco elementos esenciales del tributo fueron objeto de desarrollo por parte del legislador, y, que, en materia de los sujetos pasivos, la

¹⁶ Corte Constitucional, Sentencia C 086 de 1998



norma indica claramente que los encargados de sufragar el tributo (factor) son los usuarios de los sectores industriales y comerciales, y de los inmuebles residenciales de los estratos 5 y 6.

Respecto de lo anterior, alega entonces la entidad demandada que, en virtud de su carácter de administrador del fondo de solidaridad, y a fin de garantizar el buen desarrollo del mismo, estaba facultado para, a través de las circulares que contienen la expresión demandada, hacer claridad sobre los sujetos pasivos de la contribución de solidaridad señalados en la Ley 142 de 1994, y de aquellos que se encontraban exentos de su pago. En razón de estos, indicó que, los centros religiosos estaban comprendidos dentro de los sujetos pasivos denominados usuarios de los sectores industriales o comerciales, por no hacer parte de aquellos sujetos que estaban exentos bajo el artículo 89.7 de la Ley 142 de 1994.

Encuentra la Sala que, la anterior interpretación no se encuentra ajustada a la Ley 142 de 1994, porque, el hecho de que un sujeto particular no se encuentre dentro de las exenciones subjetivas de un tributo no puede automáticamente equipararse a ser parte de los sujetos pasivos del mismo. En ese sentido, el análisis que procede en este caso es el de entender si los centros religiosos pueden considerarse usuarios de los estratos 5 o 6 o de los sectores industriales y comerciales, como se dice en las circulares, pues estos últimos son los sujetos pasivos de la contribución de solidaridad.

Obsérvese entonces que, de acuerdo con el artículo 14.33 de Ley 142 de 1994, se entiende por usuario la *“persona natural o jurídica que se beneficia con la prestación de un servicio público, bien como propietario del inmueble donde éste se presta, o como receptor directo del servicio. A este último usuario se denomina también consumidor”*. Como la contribución de solidaridad y los subsidios desarrollados por la Ley 142 parten del diferencial en el cobro del valor de los servicios públicos con base en los estratos socioeconómicos, se estableció entonces que, de todos los usuarios, sólo serán sujetos pasivos de la contribución aquellos concernientes a los sectores industriales y comerciales, y a los inmuebles residenciales de los estratos 5 y 6.

Ahora bien, es claro que los centros religiosos no hacen parte de aquellos usuarios de los estratos 5 y 6, porque estos se refieren a usuarios residenciales. Por su parte, se encuentra que los sectores industriales y comerciales, son usuarios no residenciales¹⁷, por lo que debe establecerse si los centros religiosos hacen parte de estos o no.

Para efectos de lo anterior, no hay una definición en la ley de lo que se entiende por usuario industrial o comercial, de manera que, como se realizó en la sentencia del 4 de febrero de 2010 (exp. 16853, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia¹⁸), para determinar si un usuario pertenece a tales sectores, se debe analizar en cada caso en particular, las funciones o actividades que éstos desarrollen.

Así, debe tenerse en cuenta que los centros religiosos son personas jurídicas, y por tanto, pueden realizar además de las actividades religiosas, operaciones de tipo

¹⁷ Consejo de Estado, Sentencias de 3 de octubre de 2007, expediente 15393, C.P. Ligia López Díaz; y del 10 de octubre de 2007, exp. 15812 C.P. Héctor J. Romero Díaz

¹⁸ En esa providencia se declaró la nulidad de la expresión *“Aerocivil”* de las Circulares Nros. 010 y 18078 del 28 de febrero y 6 de diciembre de 2005, con fundamento en que esa entidad no desarrolla una actividad comercial o industrial, sino una función pública.



comercial o industrial.

De acuerdo con lo anterior, como lo pone de presente la demandante, en virtud de la Ley 133 de 1994, las iglesias y confesiones religiosas pueden, en virtud del derecho de libertad religiosa y de culto, “establecer lugares de culto o de reunión con fines religiosos y de que sean respetados su destinación religiosa y su carácter confesional específico”.

Se advierte con esto que, la actividad religiosa no corresponde al desarrollo de actividades industriales y/o comerciales. Y ello es así, porque la característica o finalidad que tienen en común todas las actividades mercantiles es el ánimo de lucro, como se puede observar en la enumeración que de las mismas realiza el Código de Comercio¹⁹, situación que no se presenta en la actividad religiosa, la cual no tiene fines lucrativos, sino la realización de actos de oración y culto.

No obstante, se precisa que en aquellos casos en que los centros religiosos realicen actividades de tipo mercantil o industrial, es decir, con ánimo de lucro, estarán dentro de los sujetos pasivos de la contribución, en tanto al realizar ese tipo de operaciones serían usuarios comerciales o industriales, sobre los cuales recae el hecho generador del tributo. Con esta posición, no se desconoce la libertad de culto, pues en tal evento, la entidad no destina el inmueble a fines religiosos, sino a actividades de carácter comercial.

En esa medida, a pesar de que los centros religiosos son usuarios de los servicios públicos de que trata la Ley 142 de 1994, no estarán gravados con la contribución, siempre que en los inmuebles solo se dediquen a la realización de actividades religiosas. En aquellos eventos en que estas entidades realicen operaciones de tipo mercantil o industrial, hacen parte de los sujetos pasivos previstos en la ley, esto es, los usuarios de inmuebles pertenecientes al sector comercial o industrial.

Al respecto, se pone de presente que para efectos de no pagar la contribución, las entidades que utilicen los inmuebles en actividades religiosas, deberán enviar una solicitud de exoneración de la contribución a la respectiva empresa prestadora del servicio público, así como lo prevé el artículo 89.7 de la Ley 142 de 1993 para los demás usuarios interesados en la exención del tributo.

En consecuencia, se declarará la legalidad condicionada de los apartes acusados de las Circulares Nros. 010 y 18078 del 28 de febrero y 6 de diciembre de 2005, en el entendido de que no son sujetos pasivos del tributo los “centros religiosos” cuando en los inmuebles solo se realicen actividades religiosas y del culto. Dichos centros religiosos están obligados al pago de la contribución de solidaridad sobre el valor del consumo del servicio (energía y/o gas) cuando realicen actividades industriales y/o comerciales.

Costas

No se impondrá condena en costas porque en este proceso se ventiló un asunto de interés público, según lo prevé el artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

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

¹⁹ Cfr. Artículos 20 y 21 del Código de Comercio.



de Colombia y por autoridad de la ley,

FALLA

1. **Declarar** la legalidad condicionada de la expresión “centros religiosos” de las Circulares Nros. 010 y 18078 del 28 de febrero y 6 de diciembre de 2005, respectivamente, expedidas por el Ministerio de Minas y Energía, conforme al alcance de aplicación señalado en la parte considerativa de la presente sentencia.
2. **Negar** la segunda pretensión de la demanda, por tratarse del medio de control de nulidad simple del artículo 137 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo
3. Sin condena en costas.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA
Aclaró el voto

(Firmado electrónicamente)

WILSON RAMOS GIRÓN



Radicado: 11001-03-27-000-2022-00053-00 (26841)
Demandante: Iglesia Cristiana de los Testigos de Jehová

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

Referencia: Nulidad simple
Radicado: 11001-03-27-000-2022-00053-00 (26841)
Demandante: IGLESIA CRISTIANA DE LOS TESTIGOS DE JEHOVÁ
Demandada: NACIÓN- MINISTERIO DE MINAS Y ENERGÍA

ACLARACIÓN DE VOTO DEL CONSEJERO MILTON CHAVES GARCÍA A LA SENTENCIA DEL 23 DE NOVIEMBRE DE 2023, C.P. MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO.

Debo aclarar mi voto en la providencia de la referencia, en relación con la legalidad de las circulares por medio de las cuales se incluye a los centros religiosos como sujetos pasivos de la contribución especial de que trata el artículo 89.1 de la Ley 142 de 1994.

La sentencia indica expresamente que, en virtud del principio de reserva de ley, los elementos de la obligación tributaria deben expresarse clara y directamente en el texto legal, incluyendo los sujetos pasivos de los mismos. En cambio, la redacción de las circulares demandadas no atiende a estos parámetros, sino que generan una confusión incompatible con la claridad en la definición de los sujetos pasivos que exige la ley.

Los apartes demandados dan a entender que los “centros religiosos” son sujetos pasivos de la contribución especial, sin tener en cuenta que la ley determina que dicha sujeción está condicionada a la destinación (industriales, comerciales o residenciales) del inmueble beneficiario del servicio público. Aunque tal dificultad, derivada de la desafortunada redacción de las circulares objeto de este proceso, queda salvada con la decisión condicionada de la Sala, podría haber sido expresamente mencionada en el fallo, con el fin de lograr una observancia más rigurosa del principio de legalidad tributaria por parte de la autoridad demandada.

En los anteriores términos dejo expresadas las razones de mi aclaración de voto.

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA