

SUJETO PASIVO DE INDUSTRIA Y COMERCIO - Son las personas que ejerzan actividades industriales, comerciales y de servicio / ENTIDADES PRESTADORAS DE SERVICIOS PUBLICOS - Son sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio / SERVICIO PUBLICO DE SUMINISTRO DE ENERGIA ELECTRICA - Es actividad gravada con el impuesto de industria y comercio

Pues bien, conforme a la Ley 14 de 1983, que reguló el gravamen de industria y comercio, no existe ninguna exención o no sujeción para entidades como la actora, pues, son sujetos pasivos del impuesto todas las personas naturales, jurídicas y las sociedades de hecho que ejerzan actividades industriales, comerciales o de servicio en los municipios (artículo 32). A su vez, el artículo 24 de la Ley 142 de 1994 dispone que todas las entidades prestadoras de servicios públicos, están sujetas al régimen tributario nacional y de las entidades territoriales, motivo por el cual dichas entidades son sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio y las actividades de servicios que éstas prestan se hallan sometidas, en general, al citado tributo. Además, el artículo 51 de la Ley 383 de 10 de julio de 1997 corrobora la sujeción al impuesto de las empresas en mención, pues, prevé que “para efectos del artículo 24-1 de la Ley 142 de 1994, el impuesto de industria y comercio en la prestación de los servicios públicos domiciliarios se causa en el municipio en donde se preste el servicio al usuario final sobre el valor promedio mensual facturado”. Así pues, la Sala reitera que dado que el gravamen en mención recae sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicio, ejercidas por los sujetos pasivos ya citados (artículo 33 de la Ley 14 de 1983), y que el servicio que presta la actora, no se encuentra expresamente excluido del impuesto, debe necesariamente concluirse que el servicio público del suministro de energía eléctrica es una actividad que se encuentra gravada con el impuesto de industria y comercio.

FUENTE FORMAL: LEY 14 DE 1983 ARTICULO 32 Y 33; LEY 142 DE 1994 ARTICULO 24; LEY 383 DE 1997 ARTICULO 51

ACTIVIDAD DE SERVICIO - Lo es la distribución, suministro y comercialización de energía eléctrica / PROHIBICIÓN PARA GRAVAR LA VENTA DE ENERGIA - Sólo era aplicable para las plantas eléctricas de propiedad de la nación, de departamentos y municipios / LEY DEROGADA - No revive por solo las referencias que a ella se haga / VIGENCIA DE NORMA - Cuando sea demandada, la Corte puede pronunciarse sobre su vigencia / IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO - Galapa

Así pues, la actividad desarrollada por la actora, consistente en la distribución, suministro y comercialización de energía eléctrica, está gravada con el impuesto de industria y comercio como actividad de servicio, pues, hace parte de las actividades análogas a que se refiere el artículo 36 de la Ley 14 de 1983, toda vez que, se repite, la enumeración contenida en la norma no es taxativa sino enunciativa. De otra parte, la prohibición del artículo 17 de la Ley 126 de 1938, modificado por el artículo 6 de la Ley 99 de 1945, conforme al cual no puede gravarse la venta de energía generada por las plantas eléctricas de propiedad de la Nación, los departamentos y los municipios, no es aplicable en este caso, dado que la demandante no es propietaria de obras de generación ni hace parte de alguna de las entidades en mención. En consecuencia, para la época de los hechos (1990 a 1995, frente a la sanción por no declarar y 1996 respecto de la liquidación de aforo), no se encontraba vigente la prohibición en comentario, pues, había sido derogada por la Ley 56 de 1981. Adicionalmente, si bien el artículo 97 de la Ley 143 de 1994, derogó parcialmente la Ley 126 de 1938, pues, mantuvo

los artículos 17 y 18 de la misma, tal previsión no significa que el artículo 17 de la citada Ley estuviera vigente, puesto que la ley derogada no revive por el solo hecho de las referencias que a ella se hagan y sólo recobra su fuerza si se reproduce en una ley nueva (artículo 14 de la Ley 153 de 1887). Y, aunque la Corte Constitucional declaró exequible el artículo 97 de la Ley 143 de 1994, porque la derogatoria parcial de una ley constituye el ejercicio legítimo de una atribución propia del Congreso de la República, también precisó que a dicha Corporación no le corresponde determinar si un precepto legal se encuentra vigente, salvo en aquellos casos en que sea éste el artículo demandado, lo que no sucedió con el artículo 17 de la Ley 126 de 1938, pues, la norma demandada fue el artículo 97 de la Ley 143 de 1994.

FUENTE FORMAL: LEY 14 DE 1983 ARTICULO 36; LEY 126 DE 1938 ARTICULO 17; LEY 99 DE 1945 ARTICULO 6; LEY 143 DE 1994 ARTICULO 97; LEY 153 DE 1887 ARTICULO 14

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: HECTOR J. ROMERO DIAZ

Bogotá, D. C., primero (1) de octubre de dos mil nueve (2009)

Radicación número: 08001-23-31-000-1998-00071-01(17059)

Actor: ELECTRIFICADORA DEL ATLANTICO S.A. E.S.P.

Demandado: MUNICIPIO DE GALAPA

FALLO

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia de 30 de mayo de 2007, desestimatoria de las súplicas de la demanda, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico dentro del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho contra los actos por los cuales el municipio de Galapa le impuso a la actora sanción por no declarar el impuesto de industria y comercio por los años 1990 a 1995 y le practicó liquidación de aforo por el mismo tributo por el año 1996.

ANTECEDENTES

Mediante Resolución 491-1 de 16 de mayo de 1997 el Alcalde de Galapa impuso a la actora sanción por no declarar industria y comercio por los años 1990 a 1995, por un total de \$340.601.585. El acto en mención fue confirmado en reposición por Resolución 1206-1 de 9 de diciembre de 1997.

Por Resolución 909 de 15 de agosto de 1997 el Alcalde de Galapa practicó a la ELECTRIFICADORA DEL ATLÁNTICO liquidación de aforo por el año 1996, por la prestación del servicio de energía eléctrica en dicho municipio, conforme a la Ley 14 de 1983¹. La decisión en comentario fue confirmada en reposición mediante Resolución 1207-1 de 9 de diciembre de 1997.

LA DEMANDA

LA ELECTRIFICADORA DEL ATLÁNTICO S.A., solicitó la nulidad de los actos por los cuales el Municipio le practicó liquidación de aforo y le impuso sanción por no declarar. Como consecuencia pidió que se condenara al Municipio a devolver lo que hubiere pagado o llegado a pagar, con los intereses legales correspondientes y la actualización.

La demandante alegó como violados los artículos 32 a 37 de la Ley 14 de 1983; 195 a 199 del Decreto 1333 de 1986; 1 y 17 de la Ley 126 de 1938, modificado por el artículo 6 de la Ley 99 de 1945 y 97 de la Ley 143 de 1994. Como concepto de violación, expuso, en síntesis, lo siguiente:

La actora no es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio por la actividad de servicios, dado que el servicio público de energía eléctrica es esencial o fundamental y no encuadra dentro de los previstos en el artículo 36 de la Ley 14 de 1983.

Según el artículo 17 de la Ley 126 de 1938, modificado por el artículo 6 de la Ley 99 de 1945, los municipios no pueden gravar la venta de energía generada por las plantas eléctricas de propiedad de la Nación, los departamentos u otros municipios. La vigencia de dicha disposición fue reiterada por el artículo 97 de la Ley 143 de 1994, norma que fue declarada exequible en sentencia C-228 de 1998.

La demandante es una sociedad de propiedad, casi en su totalidad, de entidades de derecho público y sólo el 0.34% pertenece a los particulares.

¹ En dicho acto, el Municipio determinó un impuesto de \$6'005.425,66, y unos intereses de mora de \$1'653.894,22.

Tanto la Corte Constitucional como el Consejo de Estado han precisado que las prohibiciones y exenciones anteriores a la Constitución de 1991 no perdieron vigencia.

No está en discusión la aplicación o no de la Ley 56 de 1981, por cuanto ésta grava con el impuesto de industria y comercio a las entidades propietarias de obras de generación por cada kilovatio instalado y, por lo tanto, se refiere a un sujeto pasivo y un objeto distintos de los de la Ley 14 de 1983.

En escrito separado, la demandante pidió la suspensión provisional de los efectos de los actos acusados, y como prueba del perjuicio allegó copia de los mandamientos de pago que se libraron en su contra. La medida fue negada en el auto admisorio de la demanda.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El municipio se opuso a las pretensiones por las siguientes razones:

El servicio público de energía es una actividad gravada con la Ley 14 de 1983, como lo ha precisado el Consejo de Estado (sentencias de 6 de marzo de 1998 exp. 8707 y de 23 de junio de 1995, exp. 5805).

Después de las Leyes 126 de 1938 y 99 de 1945 se expidieron las Leyes 56 de 1981, que es especial y según la sentencia C-486 de 1997 se encuentra vigente, y 14 de 1983, que es general, en cuyo artículo 39 no consagró la prohibición de gravar con el impuesto de industria y comercio a las electrificadoras ni a las sociedades prestadoras de servicios públicos.

La actividad que generó la liquidación de aforo fue el suministro de energía eléctrica en Galapa, no la distribución de energía por plantas eléctricas de propiedad de la Nación, los departamentos o municipios, pues, las plantas generadoras de energía son de propiedad de CORELCA (hoy TRANSELCA). En consecuencia, no tiene aplicación la Ley 126 de 1938, modificada por la Ley 99 de 1945, pues, fue derogada por las Leyes 56 de 1981 y 14 de 1983; además, se refiere a actividades distintas y la Electrificadora no tiene plantas generadoras de energía.

El artículo 97 de la Ley 143 de 1994 es inconstitucional, pues, la prohibición de gravar la venta de energía desconoce el artículo 294 de la Constitución Política, que prohíbe a las leyes conceder exenciones respecto de impuestos de propiedad de las entidades territoriales.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda por los motivos que se resumen así:

Las actividades de la actora (generación, transformación, distribución y comercialización de energía eléctrica), son servicios gravados conforme a la Ley 14 de 1983, pues mediante éstas se satisfacen necesidades de la comunidad².

El artículo 17 de la Ley 126 de 1928, modificado por el artículo 6 de la Ley 99 de 1945 no está vigente, por cuanto la Ley 14 de 1983 no mantuvo la prohibición prevista en dicha norma. Además, el artículo 385 del Decreto 1333 de 1986 no derogó todas las disposiciones que no se encuentran incluidas en dicho estatuto.

En consecuencia, no es viable la supuesta vigencia de las normas invocadas por la actora, conforme al artículo 97 de la Ley 143 de 1994, dado que ya habían sido derogados en 1996 y la ley no puede revivir disposiciones que se encuentran por fuera del ordenamiento jurídico.

No se afectan los intereses de la Nación, comoquiera que no existe norma que prohíba gravar a entidades como la demandante.

No procede la condena en costas, porque el demandado no actuó con temeridad, irracionalidad absoluta de su pretensión, dilación sistemática del trámite o deslealtad.

RECURSO DE APELACIÓN

La Electrificadora pidió revocar el fallo apelado por las siguientes razones:

² En apoyo de su planteamiento transcribió apartes de la sentencia de la Sección Cuarta de 23 de junio de 1995.

La actividad que desarrolla no está gravada con el impuesto de industria y comercio en los términos de la Ley 14 de 1983, dado que es un servicio público (Ley 126 de 1938, Decreto 753 de 1956 y Decreto 1333 de 1986). Por la misma razón, la demandante no es sujeto pasivo del impuesto en mención³.

El artículo 17 de la Ley 126 de 1938, modificado por el artículo 6 de la Ley 99 de 1945 prohíbe a los municipios gravar la explotación de plantas generadoras de energía eléctrica, norma que se encuentra vigente según el artículo 97 de la Ley 143 de 1994.

Los actos acusados afectaron los intereses de los accionistas de la actora, que son la Nación, el departamento del Atlántico, el Distrito de Barranquilla y otros municipios.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandante y el demandado no alegaron de conclusión. El Ministerio Público no emitió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la demandante, la Sala precisa si se ajustan a derecho los actos por los cuales el Municipio sancionó a la actora por no declarar el impuesto de industria y comercio por los años 1990 a 1995 y por los cuales le practicó liquidación de aforo por el año 1996, en razón de ser sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio por la prestación del servicio público de energía con base en la Ley 14 de 1983.

En concreto, la Sala analiza si, en efecto, la actora es sujeto pasivo del impuesto por la actividad en mención, y, si se encuentra vigente y es aplicable en este asunto, la prohibición de gravar la explotación de plantas generadoras de energía eléctrica de propiedad de la Nación, los departamentos y los municipios

³ En apoyo de su tesis, citó la sentencia de la Sección Cuarta de 1 de julio de 1988, exp. 0213, C. P. doctor Jaime Abella Zárate.

(artículo 17 de la Ley 126 de 1938, modificado por el artículo 6 de la Ley 99 de 1945).

Para la época de los hechos⁴, la ELECTRIFICADORA se dedicaba a la generación, transformación, distribución y comercialización de energía eléctrica (certificado de existencia y representación legal folio 41 vto). Por escritura pública 1577 de 29 de abril de 1996 de la Notaría Quinta de Barranquilla (folios 44 a 68), inscrita en el registro mercantil el 14 de mayo del mismo año (folio 41), se transformó de empresa industrial y comercial del Estado en sociedad anónima con arreglo a las normas sobre empresas de servicios públicos.

Tanto la sanción por no declarar por los años 1990 a 1995 como la liquidación de aforo de 1996 se impusieron por la prestación del servicio de suministro y distribución de energía eléctrica en el municipio de Galapa (folios 19 a 27 y 90 a 97).

Así pues, no se le sancionó y gravó por la actividad de generación de energía eléctrica; además, no era propietaria de obras, como lo reconoció la actora en la demanda, a pesar de que dentro de las actividades que podía desarrollar para cumplir su objeto social principal, estaba la de construir y adquirir centrales de generación (folio 46).

Lo anterior significa que la norma aplicable es la Ley 14 de 1983 y que nada tienen que ver en este asunto ni la actividad de generación y distribución de energía por la generadora que no es propietaria de las obras de generación, la cual se rige por el artículo 34 de la Ley 14 de 1983, ni la generación y distribución de energía por las empresas propietarias de dichas obras, actividad que se encuentra regulada por el artículo 7 de la Ley 56 de 1981⁵.

⁴ Mediante Resolución 00720 de 19 de enero de 1999 la Superintendencia de Servicios Públicos ordenó la liquidación de la Electrificadora y para el año 2005, la liquidación se encontraba en la última etapa legal, correspondiente al pago del pasivo interno, esto es, el reembolso de aportes a los accionistas. Para la realización de dicha etapa, el liquidador constituyó un patrimonio autónomo con la Fiduciaria La Previsora (folios 192 a 225).

⁵ En sentencias de 6 de julio de 2006, expediente 14384, Consejera Ponente doctora Ligia López Díaz y de 11 de septiembre de 2006, exp. 14043 C.P. Héctor J. Romero Díaz, entre otras, la Sala precisó que la generación de energía cuando es realizada **por entidades propietarias de las obras de generación**, se rige por el artículo 7 [a] de la Ley 56 de 1981, que es norma especial. Y, que cuando la actividad industrial de generación de energía es realizada por quienes **no son propietarias de las obras de generación eléctrica**, la norma aplicable es la general, o sea la Ley 14 de 1983.

Pues bien, conforme a la Ley 14 de 1983, que reguló el gravamen de industria y comercio, no existe ninguna exención o no sujeción para entidades como la actora, pues, son sujetos pasivos del impuesto todas las personas naturales, jurídicas y las sociedades de hecho que ejerzan actividades industriales, comerciales o de servicio en los municipios (artículo 32).

A su vez, el artículo 24 de la Ley 142 de 1994 dispone que todas las entidades prestadoras de servicios públicos, están sujetas al régimen tributario nacional **y de las entidades territoriales**, motivo por el cual dichas entidades son sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio y las actividades de servicios que éstas prestan se hallan sometidas, en general, al citado tributo.

Además, el artículo 51 de la Ley 383 de 10 de julio de 1997 corrobora la sujeción al impuesto de las empresas en mención, pues, prevé que *“para efectos del artículo 24-1 de la Ley 142 de 1994, el impuesto de industria y comercio en la prestación de los servicios públicos domiciliarios⁶ se causa en el municipio en donde se preste el servicio al usuario final sobre el valor promedio mensual facturado”*.⁷

Así pues, la Sala reitera que dado que el gravamen en mención recae sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicio, ejercidas por los sujetos pasivos ya citados (artículo 33 de la Ley 14 de 1983), y que el servicio que presta la actora, no se encuentra expresamente excluido del impuesto, debe necesariamente concluirse que el servicio público del suministro de energía eléctrica es una actividad que se encuentra gravada con el impuesto de industria y comercio⁸.

A lo anterior debe agregarse que el hecho de que el artículo 36 de la Ley 14 de 1983, no haya señalado expresamente dentro de las actividades de servicios gravadas, la prestación del servicio público de energía eléctrica, no significa que la

⁶ Según el artículo 14 [num 14.21] de la Ley 142 de 1994 son servicios públicos domiciliarios los de acueducto, alcantarillado, aseo, energía eléctrica, telefonía pública básica conmutada, telefonía móvil rural, y distribución de gas combustible.

⁷ La Ley 383 de 1997 no es aplicable al presente caso, porque las vigencias en discusión son desde 1990 hasta 1996.

⁸ Entre otras, ver sentencias de 26 de mayo de 2000, exp. 9993 C.P. doctor Daniel Manrique; de 6 de marzo de 1998, exp. 8707 y de 3 de junio de 1995, exp. 5805 C.P. doctor Delio Gómez Leyva.

misma no sea objeto del impuesto de industria y comercio, pues tal disposición prevé ciertas actividades de manera enunciativa⁹.

Adicionalmente, el artículo 39 de la Ley 14 de 1983, no consagra ninguna prohibición que impida a los municipios gravar con el impuesto de industria y comercio a las sociedades que presten servicios públicos. Y, es sabido que quien afirma estar exonerado del pago de este impuesto debe acreditar tal hecho con el respectivo acuerdo o acto que lo fundamente, prueba que en la presente oportunidad no se allegó al proceso¹⁰.

Así pues, la actividad desarrollada por la actora, consistente en la distribución, suministro y comercialización de energía eléctrica, está gravada con el impuesto de industria y comercio como actividad de servicio¹¹, pues, hace parte de las actividades análogas a que se refiere el artículo 36 de la Ley 14 de 1983, toda vez que, se repite, la enumeración contenida en la norma no es taxativa sino enunciativa¹².

De otra parte, la prohibición del artículo 17 de la Ley 126 de 1938, modificado por el artículo 6 de la Ley 99 de 1945, conforme al cual no puede gravarse la venta de energía generada por las plantas eléctricas de propiedad de la Nación, los departamentos y los municipios, no es aplicable en este caso, dado que la demandante no es propietaria de obras de generación ni hace parte de alguna de las entidades en mención.

Adicionalmente, la prohibición en comentario no se encuentra vigente, pues, fue derogada tácitamente (artículos 71 del Código Civil y 3 de la Ley 153 de 1887), por el artículo 7 [a] de la Ley 56 de 1981, que reguló el impuesto de industria y comercio en la actividad de generación de energía de las entidades propietarias de obras de generación¹³, dado que esta norma es posterior y reguló el impuesto

⁹ En efecto, conforme al artículo 36 de la Ley 14 de 1983, “son actividades de servicios las dedicadas a satisfacer necesidades de la comunidad mediante la realización de una o varias de las siguientes o análogas actividades...” (Subraya la Sala).

¹⁰ *Ibidem*

¹¹ Sentencia de 26 de mayo de 2000, exp. 9993 C.P. doctor Daniel Manrique Guzmán.

¹² *Ibidem*

¹³ El artículo 7 de la Ley 56 de 1981 dispone:

“Las entidades propietarias, pagarán a los municipios los impuestos, tasas, gravámenes o contribuciones de carácter municipal diferentes del impuesto predial, únicamente a partir del momento en que las obras entren en operación o funcionamiento y dentro de las siguientes limitaciones:

a) Las entidades propietarias de obras para generación de energía eléctrica, podrán ser gravadas con el impuesto de industria y comercio limitado a cinco pesos (\$5.00) anuales por cada kilovatio instalado en la respectiva central generadora.

en mención para las generadoras propietarias de obras, independientemente de que fueran públicas o privadas.

En consecuencia, para la época de los hechos (1990 a 1995, frente a la sanción por no declarar y 1996 respecto de la liquidación de aforo), no se encontraba vigente la prohibición en comentario, pues, había sido derogada por la Ley 56 de 1981. Adicionalmente, si bien el artículo 97 de la Ley 143 de 1994, derogó parcialmente la Ley 126 de 1938, pues, mantuvo los artículos 17 y 18 de la misma, tal previsión no significa que el artículo 17 de la citada Ley estuviera vigente, puesto que la ley derogada no revive por el solo hecho de las referencias que a ella se hagan y sólo recobra su fuerza si se reproduce en una ley nueva (artículo 14 de la Ley 153 de 1887).

Y, aunque la Corte Constitucional declaró exequible el artículo 97 de la Ley 143 de 1994, porque la derogatoria parcial de una ley constituye el ejercicio legítimo de una atribución propia del Congreso de la República¹⁴, también precisó que a dicha Corporación no le corresponde determinar si un precepto legal se encuentra vigente, salvo en aquellos casos en que sea éste el artículo demandado¹⁵, lo que no sucedió con el artículo 17 de la Ley 126 de 1938, pues, la norma demandada fue el artículo 97 de la Ley 143 de 1994.

Por último, si bien los actos acusados generaron una erogación a cargo de la actora, que indirectamente afecta a las entidades públicas accionistas, puesto que la Electrificadora es una persona jurídica independiente de éstas, el pago de los impuestos determinados en legal forma, obedece al cumplimiento del deber constitucional de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado, dentro de los conceptos de justicia y equidad. Y, se reitera que la Electrificadora es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio, independientemente de su naturaleza jurídica y de la de sus accionistas.

Las razones que anteceden son suficientes para confirmar la sentencia apelada, que negó las súplicas de la demanda.

El Gobierno Nacional fijará mediante decreto la proporción en que dicho impuesto debe distribuirse entre los diferentes municipios afectados donde se realicen las obras y su monto se reajustará anualmente en un porcentaje igual al índice nacional de incremento del costo de vida certificado por el DANE correspondiente al año inmediatamente anterior”.

¹⁴ Sentencia C-228 de 1998

¹⁵ Ibídem

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,

FALLA

CONFÍRMASE la sentencia de 30 de mayo de 2007, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico dentro del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho de ELECTRIFICADORA DEL ATLÁNTICO S.A. E.S.P contra el municipio de GALAPA.

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

Esta providencia se estudió y aprobó en sesión de la fecha.

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente de la Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS
ACLARA VOTO

WILLIAM GIRALD GIRALDO
AUSENTE

HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ

