

ENTIDAD PROPIETARIA DE EXPLOTACION DE MINAS Y CANTERAS - Es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio en los términos del artículo 7° de la Ley 56 de 1981 / IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO EN EXPLOTACION DE MINAS Y CANTERAS - La Ley 14 de 1983 no derogó tácitamente la Ley 56 de 1981

Como lo señaló la Sala en la sentencia de fecha 19 de septiembre de 2002, expediente No. 12667, de lo anterior se colige que las "entidades propietarias" a que se refiere el artículo 7° transcrito, son las mismas que se señalan en el artículo 2°, o sea las que sean propietarias de obras públicas para generación de energía eléctrica; las que realicen obras de acueductos, alcantarillados, riego o simple regulación de caudales no asociada a generación eléctrica; y las empresas privadas que a cualquier título exploten canteras o minas diferentes de sal, esmeraldas o metales preciosos. Por lo anterior se reitera entonces que si bien la sociedad actora no es entidad propietaria de una obra pública, si se ubica en la limitación consagrada en el literal c) del mencionado artículo 7°, y desde esta óptica es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio en los términos a que se refiere dicha disposición. Ahora bien, en cuanto a la derogatoria del literal c) del artículo 7° de la Ley 56 de 1981, por la Ley 14 de 1983, ha señalado la Sala en anteriores oportunidades, en las que se han discutido el impuesto de Industria y Comercio entre las mismas partes por otras vigencias fiscales, que si bien el artículo 90 de la Ley 14 de 1983 deroga todas las disposiciones que le sean contrarias, el literal c) del artículo 7° de la Ley 56 de 1981 no es contrario al numeral 2, literal c) del artículo 39 de la Ley 14 de 1983, sino que son normas que se concilian entre si.

ACTIVIDAD DE EXPLOTACION DE RECURSOS NATURALES NO RENOVABLES - El Municipio no puede gravarlos cuando las regalías sean iguales o superiores al monto que le correspondería pagar por industria y comercio / IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO EN LA EXPLOTACION DE RECURSOS NATURALES NO RENOVABLES - No procede cuando las regalías para el Municipio son iguales o superiores a su monto / REGALIAS POR LA EXPLOTACION DE MINAS DIFERENTES A SAL, ESMERALDAS Y METALES PRECIOSOS - Cuando son inferiores al impuesto

Respecto a los derechos de las entidades territoriales tratándose de las actividades de explotación de los recursos naturales no renovables, en materia de impuesto de industria y comercio se estableció un régimen, según el cual el respectivo municipio no puede gravar dichas actividades, cuando las regalías para el municipio sean superiores o iguales al monto que le correspondería por concepto del tributo municipal, puesto que las regalías suplen o reemplazan el ingreso por concepto del mencionado tributo. La norma establece entonces, una exclusión condicionada, en relación con la explotación de canteras y minas diferentes de sal, esmeraldas y metales preciosos, consistente en que cuando las regalías son iguales o superiores al impuesto de industria y comercio que correspondería pagar, se deben pagar las regalías y se exonera del impuesto de industria y comercio; pero si lo que se paga por regalías es inferior a lo que se debería pagar por el impuesto, proceden tanto las regalías como el impuesto. Es pertinente destacar que la Corte Constitucional en la Sentencia C-335 de 1996, examinó la constitucionalidad de la citada prohibición y halló que no quebranta norma alguna de la Constitución. Adicionalmente, en punto a su vigencia, se observa que la anterior previsión fue retomada en la ley de regalías y que la Corte Constitucional en la sentencia C-567 de 1995, halló exequible dicha norma contenida en el parágrafo 5 del artículo 50 de la citada ley. Para concluir, precisa entonces la Sala que no existe derogación tácita, sino que se trata de dos normas

perfectamente compatibles. La primera, el literal c) del artículo 7 de la ley 56 de 1981, grava con el impuesto de industria y comercio las minas diferentes de sal, esmeraldas y metales preciosos con la limitación señalada; y la segunda, el literal c) del numeral 2º del artículo 39 de la Ley 14 de 1983, establece sobre la misma una exclusión de pago condicional, que en cada caso debe verificarse, cuyo presupuesto es que lo pagado por regalías sea igual o superior a lo que se debería pagar por concepto del impuesto de industria y comercio.

EXPLOTACION DE CANTERAS Y MINAS DIFERENTES A SAL, ESMERALDAS Y METALES PRECIOSOS - Es compatible el cobro de regalías y el impuesto de industria y comercio / REGALIAS - Naturaleza: contraprestación por la autorización para explotar un recurso natural no renovable / IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO - Abejorral

En este sentido reitera y ratifica la Sala su criterio jurídico expuesto en oportunidades anteriores en las que estimó que la expedición de la ley de regalías no modifica la situación de la demandante frente al tributo discutido, por lo que ha considerado legal la liquidación y cobro del impuesto por parte del municipio de Abejorral en vigencia de la Ley 141 de 1994, y también al advertir con base en la naturaleza distinta de los impuestos y las regalías que no existía doble gravamen, “ya que tratándose de las canteras y minas diferentes de sal, esmeraldas y metales preciosos, coexisten las regalías y el impuesto de industria y comercio”, con la limitación y exclusión condicional que se examinó..”. En efecto, es de anotar que las regalías no tienen naturaleza impositiva, pues no son tributos del Estado sino contraprestaciones que el particular debe pagar por la concesión o autorización del derecho a explotar un recurso natural no renovable cuyo titular es el Estado; mientras que, los impuestos surgen de la facultad impositiva del Estado, y en el caso, del impuesto de industria y comercio grava la actividad industrial, comercial y de servicios. En consecuencia, no existe el doble gravamen a que se refiere el apelante, pues tratándose de las canteras y minas diferentes de sal, esmeraldas y metales preciosos, coexisten las regalías y el impuesto de industria y comercio, con la limitación y exención condicional que se examinó en lo que hace al impuesto de industria y comercio.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: JUAN ÁNGEL PALACIO HINCAPIÉ

Bogotá, D.C., febrero diez (10) de dos mil cinco (2005)

Radicación número: 05001-23-31-000-1997-01139-01(14225)

Actor: CEMENTOS EL CAIRO S.A.

Demandado: MUNICIPIO DE ABEJORAL (ANTIOQUIA)

Referencia: IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO

FALLO

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por el apoderado judicial de la parte actora, contra la Sentencia proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, del 26 de junio de 2003, desestimatoria de las súplicas de la demanda instaurada por la Sociedad CEMENTOS EL CAIRO S.A. en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, contra los actos administrativos por medio de los cuales se determinó oficialmente el impuesto de industria y comercio correspondientes a los meses de julio a octubre de 1996.

ANTECEDENTES

La Sociedad CEMENTOS EL CAIRO S.A. no presentó las declaraciones del impuesto de industria y comercio en el Municipio de Abejorral (Antioquia), correspondientes a los meses de julio a octubre de 1996, por considerar que no es sujeto pasivo de dicho impuesto.

La Tesorería de Rentas Municipales del Municipio de Abejorral, mediante Resolución 037 de diciembre 15 de 1996, con fundamento en el artículo 7 literal c) de la Ley 56 de 1981, el Acuerdo Municipal 004 del 10 de junio de 1989 y la Resolución N° 00154 del 31 de enero de 1990 emanada del Ministerio de Minas y Energía, liquidó el impuesto de industria y comercio por concepto de explotación de mineral de caliza, teniendo en cuenta el precio por tonelada de caliza extraída en boca de mina de las canteras explotadas en el Municipio, por los meses de julio a octubre de 1996, en cuantía de \$23.701.361 más los intereses en la suma de \$823.069, para un total a cargo de \$24.524.430.

Interpuestos los recursos de reposición y en subsidio apelación contra la Resolución anterior, fueron decididos mediante las Resoluciones 038 y 03, ambas de enero 2 de 1997, confirmando el acto recurrido.

DEMANDA

La Sociedad CEMENTOS EL CAIRO S.A., mediante apoderado judicial, solicitó la nulidad de las citadas resoluciones y a título de restablecimiento del derecho se declare que no es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio por el período comprendido entre los meses de julio a octubre de 1996 y se restituya la suma de \$ 24'524.430, debidamente actualizada.

Consideró que la actuación administrativa incurrió en violación por aplicación indebida del Acuerdo 004 de junio 10 de 1989, emanado del Concejo Municipal de Abejorral, de la Ley 56 de 1981 artículo 7° literal c) que le sirve de sustento, cuyo concepto de violación desarrolló así:

En primer lugar, explicó que ésta misma sociedad en ocasión anterior acudió ante la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, alegando que no era sujeto pasivo de dicho impuesto, resaltó que existe un antecedente jurisprudencial en contra de sus argumentos, pero aduce la existencia de una nueva razón legal de acuerdo con la expedición de la Ley 141 de 1994, la cual estableció el régimen de regalías para la explotación de caliza.

Precisó que la Sociedad Cementos el Cairo S.A., tiene como objeto social la producción y comercialización del cemento, actividad por la cual está sometida al impuesto de industria y comercio de acuerdo con las leyes que rigen esta actividad, lo cual significa que extrae de la cantera el mineral, lo procesa, muele, empaca y comercializa, recibiendo en esta última etapa el precio de las ventas que es la base del impuesto, como cualquier otra actividad comercial, industrial o de servicios.

Señaló que por medio de la Ley 56 de 1981 se dictan normas referentes a obras públicas de generación eléctrica, y acueductos, sistemas de regalía y se regulan las expropiaciones y servidumbres de los bienes afectados por las obras, hizo alusión a los artículos 1° y 2° de la citada ley, donde el primero regula las relaciones y obligaciones entre los municipios y entidades propietarias de obra, y el segundo, determina cuáles son las entidades propietarias, al referirse a la Nación, los departamentos, los municipios y sus establecimientos públicos, las empresas industriales y comerciales del Estado, las sociedades de economía mixta y las empresas privadas que, a cualquier título, exploten o sean propietarias de las obras públicas señaladas en el artículo anterior, el que se refiere a obras públicas de generación de energía eléctrica, acueductos y sistemas de regadío.

De lo anterior afirmó que la sociedad actora ni es una “entidad propietaria” y la actividad que desarrolla es diferente a las obras mencionadas en la ley.

Sostuvo que si se tratara de una “entidad propietaria”, en los términos definidos en la ley utilizaría la infraestructura urbana del municipio y vendería sus servicios, sin que el municipio recibiera ninguna compensación por ello, y que precisamente ello fue lo que corrigió la Ley 56 de 1981, sometiendo a las “entidades propietarias” a régimen especial, pero de manera alguna se pretendió crear un impuesto nuevo, ya que entonces la demandante pagaría impuesto de industria y comercio por la extracción del material y después cuando comercializara el producto.

Advirtió que el hecho que la sociedad esté sometida al régimen corriente del impuesto previsto en la Ley 14 de 1983, significa que no puede ser sujeto pasivo en los términos de la Ley 56 de 1981, porque esta última vincula es a las entidades propietarias que están fuera del régimen ordinario.

Finalmente, concluye que en virtud de lo dispuesto en el artículo 90 de la Ley 14 de 1983, las disposiciones de la Ley 56 habrían quedado derogadas, y de otra parte es improcedente el impuesto porque la Ley 141 de 1994 en su artículo 13 vino a crear la participación de los municipios en las regalías para la explotación de caliza, cuando ella tiene lugar en su jurisdicción, por lo que este es un aspecto adicional que debe ser tenido en cuenta para resolver la presente controversia y que no ha sido analizado en anteriores ocasiones en las que ha planteado similar debate con el Municipio respecto a otros periodos gravables, donde la decisión contenciosa ha sido adversa.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El Municipio de Abejorral a través de apoderada judicial, dio contestación a la demanda oponiéndose a las pretensiones de la actora.

Propuso la excepción de cosa juzgada, por cuanto la actuación nuevamente planteada por el actor ya fue definida en el proceso N° 916196 en el cual aparte de estudiarse la legalidad de la determinación tributaria por los meses de agosto a

noviembre de 1990, se determinó que la actora sí era contribuyente del impuesto de industria y comercio por la explotación minera que se desarrolló en el Municipio de Abejorral, decisión que debe mantenerse mientras permanezcan invariables los presupuestos de hecho y derecho generadores del impuesto; es decir, de la explotación del yacimiento minero y la vigencia de la Ley 56 de 1.981 y del Acuerdo 004 de 1.989.

Aclaró que no existe contradicción en los contenidos de la Ley 56 de 1981 y la Ley 14 de 1983 pues en ambas está considerada la extracción de materiales como actividad generadora del impuesto de industria y comercio.

Respecto de la Ley 141 de 1994, observó que en ninguna parte, tácita o expresamente se ha establecido interpretación legal auténtica acerca del impuesto de industria y comercio, pues esta norma regula situaciones diferentes a las de la Ley 14 de 1983. Agregó que no existe la llamada doble tributación, ya que tendrían que concurrir ciertos factores simultáneamente, los cuales no se presentan en el caso.

Resaltó que las regalías son una contraprestación económica por la explotación de recursos naturales no renovables, y el impuesto de industria y comercio es un gravamen generado por el beneficio que percibe la empresa al realizar la labor industrial o de comercialización, de tal manera que ambas están reguladas por regímenes diferentes.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Antioquia mediante providencia del 26 de junio de 2003, negó las pretensiones de la demanda.

Señaló que en similar asunto se pronunció el Consejo de Estado en Sentencia del 19 de septiembre de 2002, en la que se concluyó, que si bien la sociedad actora no era una entidad propietaria de obra pública, si era sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio, por encontrarse ubicada en la limitación consagrada en el literal c) del artículo 7 de la Ley de 56 de 1981 y por tal razón, consideró que el impuesto discutido se ajustaba a derecho. Al efecto transcribió en su totalidad las consideraciones expuestas en la mencionada sentencia y en la que se señaló en

cuanto a la alegada derogatoria del literal c) del artículo 7° de la Ley 56 de 1981 por la ley 14 de 1983, que si bien el artículo 90 de la Ley 14 de 1983 deroga todas las disposiciones que le sean contrarias, el literal c) del artículo 7° de la ley 56 de 1981 no es contrario al numeral 2°, literal c) del artículo 39 de la Ley 14 de 1984, sino que son normas que se concilian entre si.

Consideró que el literal c) del numeral 2° del artículo 39 de la Ley 14 de 1983 contempla una exención condicional, para las canteras y las minas diferentes de sal, esmeraldas y metales preciosos, cuando las regalías son iguales o superiores al impuesto de industria y comercio, evento en el cual se debe pagar las regalías o participaciones y se exonera del impuesto de industria y comercio; pero si lo que se paga por regalías es inferior a lo que se debería pagar por el impuesto de industria y comercio, se deben pagar ambas obligaciones.

Finalmente ratificó que no existía incompatibilidad entre la Ley de Regalías y el Impuesto de Industria y Comercio.

EI RECURSO DE APELACIÓN

El apoderado de la parte demandante interpuso oportunamente recurso de apelación contra la sentencia de primera instancia, frente a la cual concretó su inconformidad, resaltando que existen varios casos semejantes a éste, proferidos tanto por el Tribunal Administrativo de Antioquia en primera instancia, como por el Consejo de Estado, donde no se ha llegado al fondo del asunto, y por ello insiste en los argumentos expuestos, pues las motivaciones de los fallos que han resultados contrarios a los intereses de la sociedad demandante, no están de acuerdo a la ley.

Manifiesta que el Consejo de Estado ha reconocido que "Cementos el Cairo S. A." no es "Entidad Propietaria", en los términos del artículo 2° de la Ley 56 de 1981, y esto es así porque ella no explota a cualquier título ni es propietaria de obras públicas señaladas en el artículo 1° de la citada ley, las cuales se refieren a " la generación y transmisión de energía eléctrica, acueductos, riegos y regulación de ríos y caudales y los municipios afectados a ellas...".

En relación con el régimen previsto en la citada ley, explica que éste no es ilimitado, sino limitado en el sentido de que solo se pueden gravar las entidades propietarias al momento en que las obras entren en operación o funcionamiento; no se pueden cobrar más de cinco pesos por cada kilovatio instalado a las entidades propietarias que generan energía eléctrica; si se trata de obras de acueducto, riegos o regulación de caudales no se les puede cobrar impuesto de industria y comercio; si las entidades propietarias explotan minas diferentes de sal, esmeraldas, metales preciosos no podrán ser gravadas con el impuesto de industria y comercio superior al 3% del valor del mineral en boca de mina.

Estima que tanto el Tribunal como el Consejo de Estado han dado una interpretación contraria a derecho, ya que si la limitación no existiera en la ley, la consecuencia sería que el ente municipal podría cobrar el impuesto de industria y comercio a las entidades propietarias y sólo a aquellas que explotan canteras de minas, sin el límite del 3% del valor del mineral.

Señala que con la expedición de la Ley 141 de 1994 se creó la participación de los municipios en las regalías para la explotación de caliza, lo cual significa que hasta ese momento la explotación de canteras y yacimiento de caliza no tenían gravamen alguno, toda vez que si estuviera establecida la participación de los municipios en las explotaciones mineras por la vía del impuesto de industria y comercio no habría sido necesario establecer las regalías.

Arguye la existencia de una interpretación legal auténtica acerca del impuesto de industria y comercio el cual no se causa por la explotación de las canteras sino para las entidades propietarias por razón de la expedición de la Ley 141 de 1994.

Concluye que si le fuera aplicable la Ley 56 de 1981, habría dejado de serlo porque a partir de la vigencia de la Ley 141 impide la concurrencia de regalía e impuesto sobre esa actividad, y de otra parte debe considerarse el artículo 363 de la Constitución Política que establece el principio de equidad, en la formación de leyes, su interpretación y aplicación.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

Ni la parte demandante ni la parte demandada registraron actuación alguna en esta oportunidad.

MINISTERIO PÚBLICO

Representado por la Procuradora Sexta Delegada ante la Corporación, solicita que se confirme la sentencia apelada por considerar que la Sociedad actora si es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio

Respecto a la legalidad de los actos defiende la facultad fiscalizadora dentro del ámbito legal por parte de la entidad territorial, e igualmente no comparte las afirmaciones del actor cuando aduce que la Ley 14 de 1983 derogó tácitamente el literal c) del artículo 7 de la Ley 56 de 1981, o que éste es contrario a la prohibición que contempla el numeral 2, literal c) del artículo 39 de la Ley 14 de 1983.

Señaló que los actos administrativos demandados no quebrantaron las normas superiores a los cuales se remite el demandante, toda vez que la Ley 14 de 1983, en su artículo 39, contempla la exclusión mencionada, en relación con la explotación de canteras y minas deferentes de sal, esmeralda y metales preciosos, la cual expone que si el monto de las regalías es igual o superior al impuesto de industria y comercio se deben pagar estas y se exonera del impuesto, pero si, lo que se llegara a pagar por regalías es inferior a lo que se debería pagar por dicho impuesto, entonces proceden ambas tanto las regalías como el impuesto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se debate la legalidad de los actos administrativos en virtud de los cuales el Municipio de Abejorral (Antioquia) determinó oficialmente el impuesto de Industria y Comercio a cargo de la sociedad CEMENTOS EL CAIRO S.A., por el período comprendido entre los meses de julio a octubre de 1996, dado que la actora aduce no ser sujeto pasivo del impuesto liquidado con base en la Ley 56 de 1981, artículo 7° lit. c) y el artículo 2 del Acuerdo Municipal 004 de 1989.

Sostiene la actora, ahora recurrente, que las citadas disposiciones están referidas a “entidades propietarias”, que no es su caso, y que por el contrario, ella está sometida al régimen corriente de industria y comercio previsto en la Ley 14 de 1983. Señala que el artículo 7º, literal c), de la Ley 56 de 1.981, que está referido a “entidades propietarias” fue derogado tácitamente al entrar en vigencia la Ley 14 de 1.983.

Considera que no se puede gravar con el impuesto de industria y comercio la extracción de caliza, toda vez que habiendo regalías, por así haberlo establecido la Ley 141 de 1994 no puede haber impuesto de industria y comercio por la misma actividad de explotación de minas.

Para resolver observa la Sala que mediante la Ley 56 de 1981, “por la cual se dictan normas sobre obras públicas de generación eléctrica y acueductos, sistemas de regadío y otras y se regulan las expropiaciones y servidumbres de los bienes afectados por tales obras”, se regularon las relaciones y obligaciones entre los municipios y las entidades propietarias de obras, y para tal efecto se definió como “entidad propietaria, entidades tales como la Nación, los Departamentos, los Municipios y sus Establecimientos Públicos, Empresas Industriales y Comerciales del Estado, Sociedades de Economía Mixta y las empresas privadas que, a cualquier título, exploten o sean propietarias de las obras públicas señaladas en el artículo anterior”. (Art.2)

En el artículo 7º de la misma ley se dispuso:

“Artículo 7º.- 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, limitada a cinco pesos (\$5.00) anuales por cada kilovatio instalado en la respectiva central generadora.

(...).

b) Las entidades públicas que realicen obras de acueductos, alcantarillados, riegos, o simple regulación de caudales no asociada a generación eléctrica, no pagarán impuesto de industria y comercio.

c) Las entidades propietarias de explotación de canteras o minas diferentes de sal, esmeraldas, metales preciosos, podrán ser gravadas con el impuesto de industria y comercio, por los respectivos municipios, limitado al 3% del valor del mineral en boca de mina, determinado actualmente por el Ministerio de Minas y Energía.”

Como lo señaló la Sala en la sentencia de fecha 19 de septiembre de 2002, expediente No. 12667, de lo anterior se colige que las “entidades propietarias” a que se refiere el artículo 7° transcrito, son las mismas que se señalan en el artículo 2°, o sea las que sean propietarias de obras públicas para generación de energía eléctrica; las que realicen obras de acueductos, alcantarillados, riegos o simple regulación de caudales no asociada a generación eléctrica; y las empresas privadas que a cualquier título exploten canteras o minas diferentes de sal, esmeraldas o metales preciosos. Por lo anterior se reitera entonces que si bien la sociedad actora no es entidad propietaria de una obra pública, si se ubica en la limitación consagrada en el literal c) del mencionado artículo 7°, y desde esta óptica es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio en los términos a que se refiere dicha disposición.

Ahora bien, en cuanto a la derogatoria del literal c) del artículo 7° de la Ley 56 de 1981, por la Ley 14 de 1983, ha señalado la Sala en anteriores oportunidades¹, en las que se han discutido el impuesto de Industria y Comercio entre las mismas partes por otras vigencias fiscales, que si bien el artículo 90 de la Ley 14 de 1983 deroga todas las disposiciones que le sean contrarias, el literal c) del artículo 7° de la Ley 56 de 1981 no es contrario al numeral 2, literal c) del artículo 39 de la Ley 14 de 1983, sino que son normas que se concilian entre si.

En efecto, el literal c) del artículo 7° de la Ley 56 establece que los municipios pueden gravar con el impuesto de industria y comercio a las entidades propietarias de canteras y minas diferentes de sal, esmeraldas y metales preciosos, limitado al 3% del valor del mineral en boca de mina.

Por su parte el artículo 39 numeral 2° Literal c) de la Ley 14 de 1983 dispone que:
“No obstante lo dispuesto en el artículo anterior, continuarán vigentes:

¹ Cfr. Sentencias de 19 de septiembre de 2002, exp. No. 12667 M.P. Juan Ángel Palacio Hincapié y 2 de octubre de 2003, exp. 13678 M.P. Ligia López Díaz, entre otras.

2. (...) además, subsisten para los departamentos y municipios las siguientes prohibiciones:

"c) La de gravar con el impuesto de industria y comercio la explotación de canteras y minas diferentes de sal, esmeraldas y metales preciosos, cuando las regalías o participaciones para el municipio sean iguales o superiores a lo que corresponderá pagar por concepto del impuesto de industria y comercio" (subraya la Sala).

Las prohibiciones son exclusiones efectuadas por el legislador, en relación con actividades y sujetos pasivos del impuesto, en virtud de las cuales no se causa el gravamen. Las prohibiciones no están limitadas en el tiempo y no requieren ser adoptadas o reproducidas mediante acuerdo municipal, puesto que debe ser aplicado lo dispuesto en la norma superior y observarse mientras se halle vigente la ley que las estipula.

Respecto a los derechos de las entidades territoriales tratándose de las actividades de explotación de los recursos naturales no renovables, en materia de impuesto de industria y comercio se estableció un régimen, según el cual el respectivo municipio no puede gravar dichas actividades, cuando las regalías para el municipio sean superiores o iguales al monto que le correspondería por concepto del tributo municipal, puesto que las regalías suplen o reemplazan el ingreso por concepto del mencionado tributo.

La norma establece entonces, una exclusión condicionada, en relación con la explotación de canteras y minas diferentes de sal, esmeraldas y metales preciosos, consistente en que cuando las regalías son iguales o superiores al impuesto de industria y comercio que correspondería pagar, se deben pagar las regalías y se exonera del impuesto de industria y comercio; pero si lo que se paga por regalías es inferior a lo que se debería pagar por el impuesto, proceden tanto las regalías como el impuesto.

Es pertinente destacar que la Corte Constitucional en la Sentencia C-335 de 1996, examinó la constitucionalidad de la citada prohibición y halló que no quebranta norma alguna de la Constitución. Adicionalmente, en punto a su vigencia, se observa que la anterior previsión fue retomada en la ley de regalías y que la Corte Constitucional en la sentencia C-567 de 1995, halló exequible dicha norma

contenida en el párrafo 5 del artículo 50 de la citada ley, al considerar que se “trata de una disposición legal de interpretación de la ley tributaria” en lo atinente a la aplicación “del impuesto de industria y comercio de que trata el literal c) del artículo 39 de la Ley 14 de 1983”, en materia de hidrocarburos”, para los que se estableció el 12.5% como supuesto de ingresos para la comparación.

Para concluir, precisa entonces la Sala que no existe derogación tácita, sino que se trata de dos normas perfectamente compatibles. La primera, el literal c) del artículo 7 de la ley 56 de 1981, grava con el impuesto de industria y comercio las minas diferentes de sal, esmeraldas y metales preciosos con la limitación señalada; y la segunda, el literal c) del numeral 2º del artículo 39 de la Ley 14 de 1983, establece sobre la misma una exclusión de pago condicional, que en cada caso debe verificarse, cuyo presupuesto es que lo pagado por regalías sea igual o superior a lo que se debería pagar por concepto del impuesto de industria y comercio.

En cuanto a la nueva razón legal que aduce la sociedad para acceder a las pretensiones de la demanda consistente en la prohibición de gravar con el impuesto de industria y comercio la explotación de caliza, en virtud de la expedición de la Ley 141 de 1994, se observa lo siguiente:

Con la expedición de la Ley 141 de junio 28 de 1994 *“por la cual se crean el Fondo Nacional de regalías, la Comisión Nacional de Regalías, se regula el derecho del Estado a percibir regalías por la explotación de recursos naturales no renovables, se establecen las reglas para su liquidación y distribución y se dictan otras disposiciones”*, conocida como “ley de regalías”, entre otros aspectos, estableció los porcentajes que a dicho título perciben las entidades territoriales y se consagró una prohibición a las entidades territoriales en los siguientes términos:

“Artículo 27.- Prohibición a las entidades territoriales. Salvo las previsiones contenidas en las normas legales vigentes, las entidades territoriales no podrán establecer ningún tipo de gravamen a la explotación de los recursos naturales no renovables.” (Subraya la Sala).

Fue así como la disposición prohibió a las entidades territoriales, hacia el futuro, el establecimiento de gravámenes de ese nivel territorial, a la explotación de los

recursos naturales no renovables, eso sí, dejando a salvo las previsiones contenidas en normas legales vigentes, como lo son las involucradas en esta litis.

El artículo 27 de la ley 141 de 1994, "ley de regalías", fue declarado exequible por la Corte Constitucional, al considerar que:

"La prohibición emanada de la ley, dirigida a las entidades territoriales para establecer gravámenes sobre la explotación de recursos naturales, es un claro desarrollo de las disposiciones constitucionales referidas a la facultad de los entes locales para imponer impuestos (artículos 287, 300 num. 4o. y 313 num. 4), pero siempre en los marcos establecidos por la ley. A ello se añade que no es compatible la institución de las regalías con impuestos específicos." (Se subraya). Sentencia C-567 de 1995, M.P., doctor Fabio Morón Díaz.

En este sentido reitera y ratifica la Sala su criterio jurídico expuesto en oportunidades anteriores en las que estimó que la expedición de la ley de regalías no modifica la situación de la demandante frente al tributo discutido, por lo que ha considerado legal la liquidación y cobro del impuesto por parte del municipio de Abejorral en vigencia de la Ley 141 de 1994, y también al advertir con base en la naturaleza distinta de los impuestos y las regalías que no existía doble gravamen, "ya que tratándose de las canteras y minas diferentes de sal, esmeraldas y metales preciosos, coexisten las regalías y el impuesto de industria y comercio", con la limitación y exclusión condicional que se examinó..".

En efecto, es de anotar que las regalías no tienen naturaleza impositiva, pues no son tributos del Estado sino contraprestaciones que el particular debe pagar por la concesión o autorización del derecho a explotar un recurso natural no renovable cuyo titular es el Estado; mientras que, los impuestos surgen de la facultad impositiva del Estado, y en el caso, del impuesto de industria y comercio grava la actividad industrial, comercial y de servicios.

En consecuencia, no existe el doble gravamen a que se refiere el apelante, pues tratándose de las canteras y minas diferentes de sal, esmeraldas y metales preciosos, coexisten las regalías y el impuesto de industria y comercio, con la limitación y exención condicional que se examinó en lo que hace al impuesto de

industria y comercio². En el presente caso la sociedad no probó que las regalías fueran iguales o superiores a lo que correspondería pagar por el impuesto de Industria y Comercio.

Conforme a las consideraciones precedentes no encuentra motivo la Sala para variar el criterio expuesto por lo que al no hallar prosperidad al recurso de apelación de la parte actora, la sentencia apelada debe ser confirmada.

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:

CONFÍRMASE la sentencia apelada.

Cópiese, Notifíquese, Comuníquese y Devuélvase al Tribunal de origen. Cúmplase.

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

JUAN ÁNGEL PALACIO HINCAPIÉ
Presidente

LIGIA LÓPEZ DÍAZ

MARÍA INÉS ORTIZ BARBOSA

HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ

RAÚL GIRALDO LONDOÑO
Secretario

² Cfr. Sentencia de fecha 25 de noviembre de 2004, Exp. Acumulados 13405 y 13404, M.P. Ligia López Díaz.