C-587-14

Sentencia C-587/14

En el caso bajo examen, esta Corporación encontró que el artículo el 181 de la Ley 1607 de 2012 no vulneró los artículos 287.3, 294, 338 y 363 de la Constitución Política. En primer lugar, este Tribunal estableció que el precepto legal acusado corresponde a una norma interpretativa, cuyo objeto es precisar el alcance de la actividad industrial de las empresas generadoras de energía eléctrica, con respecto al pago del impuesto de industria y comercio. De donde resulta que, a diferencia de lo expuesto por el actor, no introduce una exención tributaria, sino que simplemente se limita a aclarar el alcance de la base gravable del aludido impuesto, en el sentido de reconocer que la venta de lo producido hace parte de dicha actividad industrial. En este orden de ideas se recordó que, aun cuando el artículo 294 del Texto Superior, conforme al cual: "La ley no podrá conceder exenciones ni tratamientos preferenciales en relación con los tributos de propiedad de las entidades territoriales", le impone un límite a la facultad del legislador de consagrar exenciones, en aras de salvaguardar el principio de autonomía de las entidades territoriales, dicha restricción no suprime la competencia que le asiste al Congreso de la República para, de manera general y abstracta, señalar los linderos de la actividad impositiva a nivel territorial. En la medida en que el precepto legal acusado no consagra una exención, este Tribunal concluyó que tampoco desconoce el principio de equidad tributaria, más aún cuando lo que busca es hacer efectiva la prohibición de la doble tributación por un mismo hecho económico, en aras de salvaguardar el citado principio constitucional y la progresividad del sistema tributario. Por lo demás, es evidente que no se presentó una violación del artículo 338 de la Constitución, pues no se está creando un nuevo tributo que exija la determinación de sus elementos esenciales acorde con el principio de legalidad. No obstante lo anterior, esta Corporación encontró necesario delimitar el concepto de comercialización, ya que si bien una noción restringida lo vincula con la venta de lo producido, también puede implicar un fenómeno de reventa, esto es, comprar para vender. Para la Corte, en aquellos casos en que una empresa generadora compra la energía a otra empresa generadora o a una comercializadora para, a su vez, volverla a vender en forma directa a través de contratos bilaterales a usuarios no regulados o a otros agentes del mercado, es indudable que en dicha hipótesis el generador no actúa como "productor" sino como un simple "comercializador", razón por la que su obligación tributaria se debe causar conforme con las

reglas generales del impuesto de industria y comercio. Una lectura en sentido contrario conduciría al desconocimiento del artículo 294 del Texto Superior, pues se estaría concediendo una exención o tratamiento preferencial a las empresas generadoras, al excluirlas del pago del impuesto de industria y comercio sobre una actividad comercial gravada conforme a los artículos 32 y subsiguientes de la Ley 14 de 1983. A su vez se afectaría la autonomía de las entidades territoriales, cuyo reducto mínimo se encuentra en la posibilidad de administrar sus recursos y de establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones (CP art. 287.3). Por esta razón, en aras de proteger el citado principio de autonomía de las entidades territoriales, la Corte decide declarar la exequibilidad del artículo 181 de la Ley 1607 de 2012, en el entendido de que lo allí establecido no aplica respecto de la comercialización de energía no producida por parte de las empresas generadoras de energía eléctrica.

DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD-Aptitud de la demanda

DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD-Requisitos

DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD-Razones claras, ciertas, específicas, pertinentes y suficientes

COSA JUZGADA CONSTITUCIONAL-Definición/COSA JUZGADA CONSTITUCIONAL-Contenido y alcance

COSA JUZGADA CONSTITUCIONAL FORMAL-Configuración/COSA JUZGADA CONSTITUCIONAL MATERIAL-Configuración

La jurisprudencia constitucional ha dicho que la cosa juzgada formal tiene ocurrencia cuando existe una decisión previa del juez constitucional en relación con la misma disposición que es llevada posteriormente a su estudio; mientras que, por el contrario, la cosa juzgada material se presenta cuando existen dos disposiciones formalmente distintas, no obstante lo cual tienen identidad de contenido normativo y en relación con una de ellas ya ha habido previamente un juicio de constitucionalidad por parte de la Corte

COSA JUZGADA CONSTITUCIONAL-Inexistencia

CORTE CONSTITUCIONAL-Definición de vigencia de norma para determinar materia sujeta a

control

DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD-Norma a la cual se refiere precepto legal demandado no se encuentra derogada

MERCADO ELECTRICO EN COLOMBIA-Actividades que lo componen

El mercado eléctrico en Colombia está compuesto por cuatro actividades distintas, las cuales se encaminan a satisfacer las necesidades de energía eléctrica de la población. Por el interés general que envuelven las mismas, son objeto de una amplia regulación, cuyo sustento constitucional se encuentra en los artículos 365 y 370 del Texto Superior. Estas actividades son: el servicio público domiciliario de energía eléctrica (distribución) y las complementarias de generación, transmisión-interconexión y comercialización.

SERVICIO PUBLICO DOMICILIARIO DE ENERGIA ELECTRICA-Definición

La ley ha definido como servicio público domiciliario, el transporte y distribución de energía eléctrica desde las redes regionales de transmisión hasta el domicilio del usuario final (residencial, comercial o industrial), incluida su conexión y medición. El resto de actividades, aun cuando no dejan de ser un servicio público, no son catalogadas como domiciliarios por la ley.

MERCADO ELECTRICO EN COLOMBIA-Actividades complementarias

Tanto la Ley 143 de 1994 como las resoluciones expedidas por la CREG, ofrecen un acercamiento a lo que se entiende por cada una de las mencionadas actividades complementarias. Así las cosas, la generación envuelve la producción de energía eléctrica a partir del agua, aire o combustibles, mediante un proceso de transformación que se realiza en centrales hidráulicas, eólicas o térmicas. En virtud del artículo 24 de la citada ley, todos los agentes económicos tienen la posibilidad de construir plantas generadoras que deben estar conectadas a redes de interconexión y transmisión. El generador básicamente es la persona natural o jurídica que produce energía eléctrica para ser comercializada. Por esta razón, el parágrafo del artículo 7º de la Ley 143 de 1994, señala que la comercialización puede ser desarrolla por aquellos agentes económicos que realizan la actividad de generación. En este mismo sentido, la Contraloría General de la República sostiene que

dicha actividad consiste en la "producción de energía para su venta a terceros", lo que permite distinguir a este sujeto del autogenerador, que es la persona que produce energía exclusivamente para atender sus propias necesidades. La actividad de transmisión-interconexión tiene por objeto el transporte de energía eléctrica en alta tensión y transformación de tensión vinculada, desde el punto de entrega de dicha energía por el generador, hasta el punto de recepción por la distribuidora o usuario final. Todo generador podrá vincularse a las redes de interconexión, mediante dos modalidades: "a) modalidad libre: por la cual la empresa generadora no está obligada a suministrar una cantidad fija de energía, sometiéndose, en consecuencia, a la demanda del mercado, pero operando en un sistema de precios y tarifas determinado por el libre juego del mercado; y b) modalidad regulada: por la cual la firma generadora se compromete con una empresa comercializadora de energía o un usuario no regulado a suministrar cantidades fijas de energía eléctrica durante un determinado período y en un horario prestablecido. Para ello es indispensable suscribir contratos de compra garantizada de energía". La actividad de comercialización se refiere básicamente a la compra y venta de energía. Así la describe el artículo 11 de la Ley 143 de 1994 al señalar que: "es una actividad consistente en la compra de energía eléctrica y su venta a los usuarios finales, regulados o no regulados, que se sujetará a las disposiciones previstas en esta ley y en la de servicios públicos domiciliarios en lo pertinente". En otras palabras y con una vocación de alcance de general, el artículo 1º de la Resolución No. 054 de 1994 de la CREG, entiende por comercialización: "la actividad de compra y venta de energía eléctrica en el mercado mayorista y su venta con destino a otras operaciones en dicho mercado o a los usuarios finales". A partir de la Ley 143 de 1994 se entiende que la actividad de comercialización sólo puede ser desarrollada por aquellos agentes económicos que realicen algunas de las actividades de generación o distribución y por los agentes independientes que cumplan las disposiciones que expida la Comisión de Regulación de Energía y Gas. Estos últimos se identifican como los comercializadores puros.

MERCADO ELECTRICO EN COLOMBIA-Actividad de distribución

La actividad de distribución se concreta en el servicio público domiciliario de energía eléctrica (Ley 142 de 1994, art. 14.25). En efecto, esta actividad se enmarca en el transporte de energía a través de las redes de distribución, hasta la entrega al usuario final para su consumo.

MERCADO ELECTRICO EN COLOMBIA-Funcionamiento

De conformidad con lo dispuesto en los artículos 150.12 y 338 del Texto Superior, es función del Congreso de la República desarrollar la política tributaria del Estado y establecer contribuciones fiscales y parafiscales a través de las leyes. En ejercicio de esta atribución, y a partir del análisis de razones políticas, económicas o simplemente de conveniencia, le corresponde al legislador crear los tributos, predeterminar sus elementos esenciales, definir las facultades tributarias que se confieren a las entidades territoriales, establecer los procedimientos y métodos para su recaudo, y deferir a las autoridades administrativas, en caso de estimarlo conveniente, el señalamiento de las tarifas de las tasas y contribuciones, conforme a los condicionamientos previstos en la Constitución y la ley. Como lo ha señalado la Corte, esta potestad de configuración normativa del legislador es amplia, pues el Congreso de la República goza de una alta dosis de discrecionalidad para regular la creación de gravámenes, disponer la configuración de sus elementos esenciales e, incluso, excluir a determinados sujetos de cargas impositivas. Sin embargo, la jurisprudencia también ha advertido que no se trata de un poder absoluto carente de límites. En efecto, no cabe duda de que el ejercicio de esta potestad, en los términos expuestos varias veces por esta Corporación, se somete, por una parte, al acatamiento de los principios constitucionales de igualdad, razonabilidad y proporcionalidad que se derivan del Texto Superior, y por la otra, al deber de construir el sistema tributario con respeto a los principios de equidad, eficiencia, irretroactividad y progresividad previstos en los artículos 338 y 363 de la Constitución.

PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA-Elementos del tributo

AUTONOMIA DE ENTIDADES TERRITORIALES EN MATERIA TRIBUTARIA-Competencia de asambleas departamentales y concejos distritales y municipales para determinar elementos del tributo no fijados en la ley

TRIBUTO NACIONAL-Fijación legislativa de todos los elementos

EXENCION TRIBUTARIA-Facultad legislativa para determinación

EXENCION TRIBUTARIA-Instrumento de estímulo fiscal/EXENCION TRIBUTARIA-Propósitos diferentes como instrumento de estímulo fiscal

Para esta Corporación, la exención tributaria no es un fin en sí mismo, su propósito es el de obrar como instrumento de estímulo fiscal para lograr fines como los siguientes: "(i) la recuperación y desarrollo de áreas geográficas deprimidas por desastres naturales o provocados por el hombre; (ii) el fortalecimiento patrimonial de las empresas que ofrecen bienes o servicios de gran sensibilidad social; (iii) el incremento de la inversión en sectores vinculados a la generación de empleo masivo; (iv) la protección de ciertos ingresos laborales y de las prestaciones de la seguridad social; así como (v) una mejor distribución de la renta global".

EXENCION TRIBUTARIA-Facultad legislativa no es absoluta

Al igual que ocurre con la potestad tributaria en general, el amplio margen configuración normativa del legislador en el establecimiento de exenciones, también debe responder a los principios de razonabilidad, proporcionalidad, equidad, igualdad y progresividad en los que se funda el sistema Tributario. En esta materia, la Corte le ha otorgado una especial protección al principio de homogeneidad, conforme al cual se exige que toda exención se aplique por igual a los contribuyentes que se encuentran en el mismo supuesto de hecho, sin distinciones injustificadas, so pena de vulnerar el derecho a la igualdad y el principio de equidad tributaria.

AUTONOMIA TRIBUTARIA DE ENTIDADES TERRITORIALES-No es absoluta/EXENCION TRIBUTARIA DE ENTIDADES TERRITORIALES-Alcance de la prohibición

Es claro que la autonomía de las entidades territoriales está protegida por la Constitución, pero no es absoluta (CP arts. 1º y 287). De ahí que, aunque en principio está prohibido al legislador establecer exenciones a los tributos de las entidades territoriales (CP art. 294), ello no significa que el legislador quede excluido de potestad de configuración normativa con miras a definir y precisar el alcance de los tributos territoriales y, en especial, para delimitar sus elementos esenciales, como ocurre con la definición de los hechos y bases gravables (CP arts. 287.3, 338, 300.4 y 313.4).

EXENCION Y CONFIGURACION DEL HECHO GRAVABLE EN TRIBUTO TERRITORIAL-Distinción

PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA-Concepto/PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA-Límite de

la potestad de configuración normativa del legislador/PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA-Proscribe tratamientos tributarios diferenciados injustificados

EQUIDAD TRIBUTARIA-Vertical y horizontal

En lo que se refiere a su alcance se ha reconocido una doble dimensión: la equidad horizontal, que hace referencia a los contribuyentes que se encuentran en una misma situación fáctica y que deben contribuir de manera equivalente; y la equidad vertical, que implica una mayor carga contributiva sobre aquellas personas que tienen más capacidad económica.

IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO-Elementos esenciales

De manera general, conforme al citado artículo 32 de la Ley 14 de 1983, los elementos esenciales que estructuran este impuesto suponen que (i) el sujeto activo es el municipio en donde se ejerzan o realicen las actividades comerciales, industriales o de servicios; (ii) el sujeto pasivo son las personas naturales o jurídicas o las sociedades de hecho que realizan directa o indirectamente el hecho generador de la obligación tributaria; (iii) el hecho gravable es el ejercicio de actividades industriales, comerciales o de servicios en el territorio del municipio; (iv) la base gravable corresponde al promedio mensual de ingresos brutos del año anterior obtenidos por el sujeto que desarrolla la actividad gravada; y finalmente, (v) la tarifa se fija en el dos al siete por mil (2-7 x 1.000) mensual para actividades industriales y en el dos al diez por mil (2-10 x 1.000) mensual para actividades comerciales y de servicios.

IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO-Recae sobre actividades y no sobre artículos, siendo cada una de ellas descritas por la ley

IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO EN RELACION CON ACTIVIDAD DE GENERACION ELECTRICA-Régimen tributario especial

IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO-Jurisprudencia del Consejo de Estado

DOBLE TRIBUTACION-Alcance de la prohibición

CONSEJO DE ESTADO-Pronunciamientos relacionados con la doble tributación en impuesto de industria y comercio

PROCESO INDUSTRIAL-Comercialización constituye una de sus etapas

IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO EN ACTIVIDADES DEL SECTOR ELECTRICO-Contenido y alcance

Referencia: expediente D-10060

Asunto: Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 181 de la Ley 1607 de 2012, "Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones"

Demandante:

Jairo Díaz Hernández

Magistrado Ponente:

LUIS GUILLERMO GUERRERO PÉREZ

La Sala Plena de la Corte Constitucional, en cumplimiento de sus atribuciones constitucionales y de los requisitos y trámites establecidos en el Decreto 2067 de 1991, ha proferido la siguiente

SENTENCIA

I. ANTECEDENTES

En ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad consagrada en el artículo 241, numeral 4º, de la Constitución Política, el ciudadano Jairo Díaz Hernández instauró demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 181 de la Ley 1607 de 2012, "Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones".

En Auto del 14 de febrero de 2014, el Magistrado Sustanciador resolvió admitir la demanda, dispuso su fijación en lista y, simultáneamente, corrió traslado al señor Procurador General de la Nación para que rindiera el concepto de su competencia. De igual manera, dispuso

comunicar la iniciación del presente proceso de inconstitucionalidad al Ministerio de Minas y Energía, a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), a la Contraloría General de la República, a la Asociación Colombiana de Generadores de Energía Eléctrica (ACOLGEN), a la Asociación Colombiana de Distribuidores de Energía Eléctrica (ASOCODIS), a la Federación Colombiana de Municipios, a la Asociación Nacional de Empresarios de Colombia (ANDI), al Instituto Colombiano de Derecho Tributario (ICDT) y a las Facultades de Derecho de las siguientes Universidades: Externado, Sabana, Eafit de Medellín y Nariño para que, si lo estimaban conveniente, intervinieran impugnando o defendiendo la disposición acusada.

Una vez cumplidos los trámites previstos en el artículo 242 del Texto Superior y en el Decreto 2067 de 1991, procede la Corte a resolver sobre la demanda de la referencia.

II. NORMA DEMANDADA

A continuación se transcribe el texto del precepto legal demandado, conforme a su publicación en el Diario Oficial No. 48.655 de diciembre 26 de 2012:

"LEY 1607 DE 2012

(Diciembre 26)

Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones

Artículo 181. Impuesto de industria y comercio en la comercialización de energía eléctrica por parte de empresas generadoras. La comercialización de energía eléctrica por parte de las empresas generadoras de energía continuará gravada de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 7° de la Ley 56 de 1981."

III. DEMANDA

3.1.- El demandante considera que el artículo 181 de la Ley 1607 de 2012 es contrario a los artículos 287, 294, 338 y 363 de la Constitución Política. Inicialmente explica que el impuesto de industria y comercio fue creado por el legislador para ser administrado, recaudado y aplicado por los municipios, por lo que al disponer el precepto legal demandado que las actividades de comercialización continuarán gravadas en el municipio

de generación de energía eléctrica, implica para aquellos donde se produce dicha comercializa-ción, la decisión de privarlos de una renta para financiar sus gastos e inversiones[1].

Para el actor, la medida adoptada por el legislador corresponde a una exención, mediante la cual se excluye a las empresas generadoras de energía eléctrica del impuesto de industria y comercio frente a la actividad de comercialización, en contravía de lo dispuesto en los artículos 287 y 294 del Texto Superior.

Con el fin de concretar su acusación, se citan varios apartes de las Sentencias C-486 de 1997, C-194 de 1998 y C-121 de 2006, en aras de señalar que la jurisprudencia ha avalado que la generación de energía eléctrica tenga una norma especial, como lo es el artículo 7º de la Ley 56 de 1981, en tanto que la actividad de comercialización se rige por lo previsto en el artículo 32 de la Ley 14 de 1983, en la que se grava el expendio, la compraventa o la distribu-ción de bienes[2].

Por esta razón, en criterio del accionante, al prever la norma acusada que la comercialización será objeto del impuesto de industria y comercio donde se produce la generación de energía eléctrica, en la práctica está privando a los municipios en donde se realiza dicha comercialización de la posibilidad de establecer y cobrar el citado tributo.

En palabras del actor, en el artículo 51 de la Ley 383 de 1997[3], el legislador consagró las reglas del impuesto de industria y comercio en las diferentes actividades de generación, transmisión, distribución y comercialización de energía eléctrica, cuya prescripción legal conduce a entender que la compraventa de dicho producto corresponde a una actividad comercial, cuya práctica fue regulada en el sentido de establecer que la misma fuese "realizada por empresas no generadoras y cuyos destinatarios no sean usuarios finales, causando el impuesto en el municipio que corresponda al domicilio del vendedor".

A partir de lo expuesto, el actor considera que con la expedición del precepto demandado, las empresas generadoras en la actividad de comercialización (que puede corresponder a energía generada o adquirida), podrán venderla a cualquier tipo de usuario, pero continuarán pagando el mismo monto del impuesto en el municipio donde se ubica la planta generadora, otorgando con ello una clara exención tributaria que vulnera los artículos 287 y 294 de la Constitución.

3.2.- Por su parte, en lo que respecta a la supuesta infracción de los artículos 338 y 363 del Texto Superior, el accionante manifiesta que la norma acusada no corresponde en realidad a una ley interpretativa, como parecería inferirse de su rigor normativo, pues ella establece que para una nueva actividad, esto es la comercialización, se aplique una ley especial que grava la generación. De donde infiere que, por una parte, se desconoce el citado artículo 338, en la medida en que no se fijan directamente los sujetos activos y pasivos, el hecho generador, la base gravable y la tarifa del impuesto, como lo demanda el principio de legalidad y; por la otra, se transgrede el artículo 363, referente al mandato de equidad, ya que es contrario a la Constitución la consagración de exenciones tributarias que, en la práctica, carezcan de una justificación en razones técnicas, justas y equitativas.

IV. INTERVENCIONES

4.1. Intervención del Ministerio de Hacienda y Crédito Público

4.1.1. La apoderada del Ministerio de Hacienda y Crédito Público solicita a la Corte declarar la exequibilidad del precepto legal demandado previsto en el artículo 181 de la Ley 1607 de 2012. Para comenzar el interviniente refiere al artículo 7º de la Ley 56 de 1981, al artículo 24.1 de la Ley 142 de 1994[4] y al artículo 51 de la Ley 383 de 1997, con el propósito de explicar que el legislador previó un régimen especial tributario, en lo referente al impuesto de industria y comercio del sector eléctrico, en el que se distinguen las actividades de generación (la cual comprende las líneas de conexión), interconexión y transmisión, y distribución y entrega de energía al usuario final.

En criterio de este Ministerio, la jurisprudencia ha sido clara y enfática en distinguir entre las normas que regulan el mencionado impuesto dependiendo de las actividades que componen la prestación del servicio, en las que ha tenido la ocasión de distinguir entre la carga impositiva que se aplica por la generación y la que grava al resto de actividades complementarias.

Bajo esta lógica, el interviniente pone de presente que se ha reiterado que el artículo 7º de la Ley 56 de 1981 y el artículo 51 de la Ley 383 de 1997 se encuentran vigentes, no se excluyen entre sí, y gravan servicios y fases distintas en la prestación del servicio de energía eléctrica.

Teniendo en cuenta lo anterior, se considera que la comercialización no sufrió modificación alguna con la expedición de la Ley 1607 de 2012, ya que a partir de lo previsto en la Ley 56 de 1981, se infiere que su rigor normativo únicamente regula la base gravable y la tarifa del impuesto de industria y comercio para la actividad de generación eléctrica[5]. Por dicha razón, a diferencia de lo expuesto por el actor, no se presenta la exención que se alega y, por ende, no se desconocen los artículos 287 y 294 del Texto Superior.

4.1.2. Respecto a la supuesta vulneración de los artículos 338 y 363 de la Constitución, se afirma que el precepto legal demandado no modifica ningún elemento del tributo, ni introduce una nueva disposición que cree, elimine o posponga la causación y cobro del mismo. Por el contrario, en sus propias palabras, "simplemente se trata de una referencia legal que no tiene efecto práctico", toda vez que la norma a la cual se alude por el artículo demandado, esto es, el artículo 7º de la Ley 56 de 1981, no establece como hecho generador la comercialización de energía eléctrica sino exclusivamente su generación, circunstancia que corresponde a un supuesto distinto del tributo. De ahí que, al no existir una modificación del régimen impositivo del impuesto de industria y comercio con la norma demandada, la misma debe ser declarada exequible, pues no altera "la potestad tributaria, ni el régimen del impuesto establecido por los municipios".

4.2. Intervención del Ministerio de Minas y Energía

4.2.1. El apoderado del Ministerio de Minas y Energía le pide a esta Corporación declararse inhibida por ineptitud sustantiva de la demanda o, en subsidio, resolver que el precepto demandado se ajusta a la Constitución.

En cuanto a la primera pretensión, el interviniente sostiene que en la actualidad todas las electrificadoras, distribuidoras y comercializadoras pagan el impuesto de industria y comercio de conformidad con las disposiciones de la Ley 14 de 1983, mientras que las entidades propietarias de las obras para la generación de energía eléctrica cubren el mismo impuesto, según lo previsto en el literal a) del artículo 7º de la Ley 56 de 1981. Se trata de dos leyes que regulan aspectos diferentes, manteniendo su plena vigencia, sin que exista subrogación por parte de la norma posterior, al tratarse de una regulación especial para un sector específico. Esta circunstancia se puso de presente en la Sentencia C-486 de 1997[6].

A partir de lo expuesto, el Ministerio afirma que la norma impugnada reconoce que la actividad de comercialización no es independiente de la generación de energía eléctrica, ya que necesariamente el bien que se produce debe ser sometido a las reglas del mercado mayorista, el cual ha sido definido como el "conjunto de sistemas de intercambio de información entre generadores y comercializadores de grandes bloques de energía eléctrica en el sistema interconectado nacional, para realizar contratos de energía a largo plazo y en bolsa sobre cantidades y precios definidos, con sujeción al Reglamento de Operación y demás normas aplicables"[7]. Este mercado difiere del regulado que ha sido entendido como: "[aquél] en que participan los usuarios regulados y quienes los proveen de electricidad"[8].

Esto implica que la comercialización que realiza una empresa generadora es parte de su actividad industrial, lo que justifica el tratamiento especial que se consagra en el artículo 7º de la Ley 56 de 1981, en lo que respecta al pago del impuesto de industria y comercio, como lo planteó la Corte en la citada Sentencia C-486 de 1997. En efecto, los generadores de energía, sea porque exploten sus plantas o porque sean propietarios de las mismas, deben necesariamente suscribir contratos de energía con comercializadores de grandes bloques, para poder tranzar aquello que producen, lo que hace que la venta de energía sea inherente a su actividad de generación.

4.2.2. En lo que atañe a la segunda pretensión, el interviniente estima que las razones expuestas son suficientes para justificar la exequibilidad de la norma acusada, ya que bajo ninguna circunstancia se está creando un nuevo impuesto, o consagrando una exención tributaria. La decisión del legislador de proferir una norma interpretativa simplemente busca reiterar la existencia de un tratamiento diferenciado para la empresa generadora de energía eléctrica, que se explica al entender la forma como opera su actividad industrial. En palabras del representante del Ministerio, en caso prosperar la solicitud del actor, se crearía un costo mayor para el usuario final y se desconocerían los valores fundantes que justifican la intervención del Estado en la economía.

4.3. Intervención de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

El apoderado de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN– le pide a la Corte declararse inhibida para proferir una decisión de fondo. Al respecto, el interviniente sostiene

que no se exponen las razones que sustentan el concepto de la violación, ya que no se demuestra la existencia de una oposición objetiva y verificable entre el texto legal objeto de acusación y los preceptos constitucionales presuntamente infringidos.

En este orden de ideas, afirma que el asunto propuesto por el demandante no es de naturaleza constitucional, sino de aplicación e interpretación de las normas que regulan el impuesto de industria y comercio frente al sector de la energía eléctrica. Para el representante de la DIAN, tanto el artículo 7º de la Ley 56 de 1981 como la Ley 14 de 1983 conservan plena vigencia, en los términos expuestos por esta Corporación en la Sentencia C-486 de 1997, siendo la primera de las citadas normas la regla especial aplicable en materia impositiva para la actividad de generación eléctrica.

En desarrollo de lo expuesto, se concluye que el artículo 181 de la Ley 1607 de 2012, lo que hace es reafirmar la interpretación de la Jurisdicción Constitucional y de la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo respecto de la aplicación del artículo 7º de la Ley 56 de 1981, en lo que concierne al pago del impuesto de industria y comercio en la actividad de comercializa-ción de energía eléctrica por empresas generadoras[9].

4.4. Intervención de la Contraloría General de la República

4.4.1. La Directora de la Oficina Jurídica de la Contraloría General de la República solicita a la Corte declarar la inexequibilidad del precepto legal demandado previsto en el artículo 181 de la Ley 1607 de 2012. Para comenzar distingue entre los conceptos de generación y comercialización, a partir de las definiciones que se introducen en la Ley 143 de 1994.

En un primer momento, por generación entiende la producción de energía para su venta a terceros, cuya noción se distingue del autogenerador, el cual corresponde a la persona que produce energía eléctrica exclusivamente para atender sus propias necesidades. En criterio de la Contraloría, la actividad de generación incluye la venta del producto como culminación del proceso económico industrial. Por su parte, la comercialización es definida en el artículo 11 de la Ley 143 de 1994, como la actividad "consistente en la compra de energía eléctrica y su venta a los usuarios finales, regulados o no regulados", esto es, la típica actividad comercial de comprar para vender.

En este contexto, se afirma que la generación y la comercialización son actividades

distintas: la generación es la producción y venta de la energía producida, mientras la comercialización es la compra de energía y su venta posterior. La ley permite que una empresa generadora cumpla en forma combinada las actividades de generación y comercialización[10], siendo esta última realizada en municipios distintos de aquél donde se encuentra la central o planta generadora.

Al establecer la Ley 56 de 1981 el impuesto de industria y comercio para la generación y transmisión de energía, pero no para su comercialización por parte de las empresas generadoras, es claro que, la Ley 1607 de 2012, al disponer que se trata de una sola y misma actividad, privó a los municipios de la posibilidad de cobrar el citado tributo en donde se realice la comercializa-ción.

A partir de lo anterior, la Contraloría afirma que le asiste razón al accionante, pues la norma consagra una exención que viola el artículo 294 del Texto Superior, cuyo rigor normativo prohíbe conceder exenciones o tratamientos preferenciales respecto de los impuestos de las entidades territoriales, como ocurre –en este caso– con una actividad comercial gravada según el artículo 195 del Código del Régimen Municipal[11].

4.4.2. Adicional a lo anterior, la interviniente considera que el artículo 7º de la Ley 56 de 1981 fue derogado por el citado Código del Régimen Municipal, según lo previsto en el artículo 385, en el que se dispone que: "Conforme a lo dispuesto en el artículo 76, literal b), de la Ley 11 de 1986, están derogados las normas de carácter legal sobre organización y funcionamiento de la administración municipal no codificada en este estatuto".

Así las cosas, si el impuesto de industria y comercio fue reglado "en una norma general concerniente a las actividades industriales –Ley 14 de 1983– y en otra especial atinente al impuesto a la generación de energía –artículo 7, letra a), de la Ley 56 de 1981– habrá que convenir en que una y otra tratan de la misma materia, en este caso, (…) de las rentas municipales; y que, esta última norma quedó derogada por no haber sido incorporada al Código del Régimen Municipal".

En conclusión, en la medida en que el artículo acusado difiere a una norma derogada para la determinación del hecho gravable, de la base y la tarifa del impuesto de industria y comercio frente a la generación de energía eléctrica, se vulnera el artículo 338 del Texto Superior, pues es al legislador a quien le compete fijar directamente dichos elementos

esenciales del tributo.

4.5. Intervención de la Federación Colombiana de Municipios

El Director Ejecutivo de la Federación Colombiana de Municipios solicita a esta Corporación declarar la inexequibilidad del precepto legal demandado. En su opinión, el Consejo de Estado ha venido elaborando una doctrina conforme a la cual son distintos el impuesto que corresponde a la actividad de generación, respecto del que se aplica para la empresa que se dedica a la prestación del servicio público de energía eléctrica, esto es, cuando dicho servicio se transporta y llega hasta el domicilio del usuario final[12].

Dicha consideración permite concluir que las actividades de generación, comercialización y prestación del servicio público domiciliario de energía eléctrica son diferentes, razón por la cual no pueden ser tratadas de igual forma para efectos tributarios. Desde una perspectiva constitucional y en relación con la norma sometida a control, ello implicaría despojar de los ingresos a que por impuesto de industria y comercio tendría derecho el municipio en el cual se produjo la comercialización.

Finalmente, el interviniente precisa que la norma acusada no emplea un concepto jurídico determinado de lo que se entiende por comercialización, por lo que cabría la interpretación de que incluso cobija la prestación del servicio público domiciliario al usuario final, lo que ratifica aún más su inconstitucionalidad.

4.6. Intervención de la Asociación Nacional de Empresarios de Colombia, ANDI

4.6.1. El Representante Legal de la Asociación Nacional de Empresarios de Colombia (ANDI) solicita a esta Corporación declarar la existencia de una cosa juzgada constitucional y, en subsidio, resolver que el precepto legal demandado se ajusta al Texto Superior.

En cuanto a la primera pretensión, se considera que esta Corporación se pronunció sobre la constitucionalidad del artículo 7º de la Ley 56 de 1981, en las Sentencias C-486 de 1997 y C-194 de 1998. En ambas providencias señaló que el artículo en cuestión no concede exenciones ni tratamientos preferenciales en relación con el impuesto de industria y comercio frente a la actividad de las empresas generadoras. Por dicha razón, como el cargo contra el artículo 181 de la Ley 1607 de 2012, se basa en la existencia de una

exención por remitir al citado artículo 7º de la Ley 56 de 1981, se puede concluir que en esta materia ya existe cosa juzgada constitucional.

4.6.2. En lo que atañe a la segunda pretensión, el interviniente afirma que el actor omitió tener en cuenta que el artículo 95 de la Constitución, al consagrar el principio de equidad tributaria indirectamente prohibió la doble tributación. Con este propósito, lo que hace la norma acusada, es fijar una regla para evitar que en la generación de energía eléctrica se incurra en dicha prohibición, evitando que una misma "actividad sea gravada tanto en el municipio donde está ubicada la planta como en los diferentes municipios donde ocurre la comercialización de la energía generada", en desarrollo de la invitación realizada por esta Corporación en la Sentencia C-121 de 2006[13].

4.7. Intervención de la Asociación Nacional de Empresas de Servicios Públicos y Comunicaciones, ANDESCO

4.7.1. El Representante Legal de la Asociación Nacional de Empresas de Servicios Públicos y Comunicaciones (ANDESCO) le pide a la Corte declarar la exequibilidad del artículo 181 de la Ley 1607 de 2012.

Inicialmente afirma que se está en presencia de una norma interpretativa, que no consagra un nuevo mandato ni introduce reforma alguna en el régimen del impuesto de industria y comercio, pero que resulta de gran importancia por cuanto apunta a precisar el sentido de lo preceptuado por el numeral 1º del artículo 51 de la Ley 383 de 1997 y el artículo 7º de la Ley 56 de 1981, en el entendido en que consagra el régimen impositivo que opera para las empresas generadoras de energía eléctrica respecto de sus actividades de comercialización.

De conformidad con la Ley 142 de 1994, las empresas del sector eléctrico prestan el servicio público domiciliario de energía, así como también pueden realizar las actividades complementarias de generación, transmisión y comercialización. Las empresas pueden desarrollar simultáneamente varias de estas actividades en unidades de negocio independientes o una sola actividad que represente el objeto único del negocio o empresa.

En palabras del interviniente, es el artículo 51 de la Ley 383 de 1997, el que determina en

donde se causa el impuesto de industria y comercio en el servicio público domiciliario de energía eléctrica y en las actividades complementarias mencionadas, con base en lo cual –en cada caso– define la base para el cálculo de la respectiva obligación tributaria[14].

En lo relacionado con la generación de energía, el numeral 1º del artículo 51 de la Ley 383 de 1997 establece que esta actividad se encuentra gravada conforme a lo dispuesto en el artículo 7º de la Ley 56 de 1981. La citada disposición, a su vez, señala que las entidades propietarias de obras para la generación de energía eléctrica podrán ser gravadas con el impuesto de industria y comercio sobre la base de su capacidad instalada en la respectiva central generadora. Se trata de una norma especial en virtud de la cual el monto de la obligación tributaria no depende de la magnitud de las operaciones industriales o comerciales realizadas, sino de las condiciones con que cuenta el sujeto pasivo para el desarrollo de su actividad.

Ahora bien, para efectos del citado impuesto, es claro que la producción de bienes comprende su comercialización, puesto "que el destino natural y obvio de lo que se produce no es otro que su venta en las condiciones previstas en la ley". Lo anterior, no sólo se deriva de lo previsto en el artículo 77 de la Ley 49 de 1990[15], sino que también ha sido admitido en innumerables fallos por el Consejo de Estado, al sostener que el propósito inherente a la actividad industrial es la venta de los bienes producidos, de tal forma que "los productores de un bien no pueden ser sujetos pasivos del gravamen por su producción y posteriormente por su comercialización".

De suerte que, en el caso de la generación de energía, el precepto acusado viene a ratificar la prohibición de gravar como actividades independientes la producción y la comercialización realizada por una misma empresa, al señalar que esta última continuará gravada de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 7º de la Ley 56 de 1981, y lo confirma "el hecho de que no existe ni ha existido nunca en el régimen del impuesto de industria y comercio, una norma que grave de manera independiente la comercialización de energía eléctrica por parte de las empresas generadoras".

Finalmente, el interviniente precisa que "las cuatro actividades contempladas en el artículo 51 de la Ley 383 de 1997 (distribución, generación, transmisión y compraventa por empresas no generadoras) se gravan de manera independiente, de tal suerte que si hay

concurrencia de actividades en cabeza de un mismo sujeto hay igualmente concurrencia de gravámenes, sin que pueda decirse por ello que hay doble tributación. Así, por ejemplo, las empresas propietarias de obras para la generación eléctrica que adicionalmente operan una red de distribución continúan gravadas por su actividad de generación-comercialización conforme a la Ley 56 de 1981 y, en relación con la prestación del servicio público domiciliario de energía, se someten también a la regla del inciso primero del artículo 51 de la Ley 383 de 1997. En esta caso no hay doble tributación pues se trata de hechos generadores independientes".

4.7.2. Basándose en la explicación anterior, el representante de ANDESCO señala que la norma acusada no desconoce los artículos 287 y 294 de la Constitución Política, pues se limita a reiterar la regla que se aplica respecto del impuesto de industria y comercio, conforme a la cual su gravamen recae sobre las actividades de generación-comercialización y, no es posible, sin violar los principios de equidad y justicia tributaria previstos en los artículos 95.9 y 363 del Texto Superior, "gravar dos veces a los productores de un bien, primero por su producción y después por su comercialización".

De igual modo, en la medida en que la disposición demandada no consagra un nuevo tratamiento tributario o un nuevo hecho generador del aludido impuesto, tampoco vulnera el artículo 338 de la Constitución, ya que se trata simplemente de una norma interpretativa, "concebida para brindar seguridad jurídica a los contribuyentes respecto de una obligación cuyos elementos ya están definidos en la ley".

4.8. Intervención de la Asociación Colombiana de Distribuidores de Energía Eléctrica, ASOCODIS

4.8.1. El Director Ejecutivo de la Asociación Colombiana de Distribuidores de Energía Eléctrica (ASOCODIS) solicita a esta Corporación proferir un fallo inhibitorio y, en subsidio, declarar la constitucionalidad del precepto demandado. Para comenzar señala que no puede entenderse la actividad de generación eléctrica como la simple construcción y operación de plantas generadoras, por cuanto es propio e inescindible de dicha actividad la comercialización de los kilovatios que se generan, "toda vez que nadie produce bien alguno para su almacenamiento, y la energía eléctrica no es la excepción". De ahí que, en concordancia con lo previsto en el artículo 51 de la Ley 383 de 1997, lo único que hace la

norma acusada es precisar el régimen tributario que le es inherente a las empresas generadoras de energía, como consecuencia de la complejidad de su actividad, de los volúmenes de producción y de la multiplicidad de activos que se utilizan para el efecto.

En palabras del interviniente, el actor incurre en el equívoco de confundir la venta de la energía que se generan en las plantas, hipótesis a la cual alude el precepto acusado, con la actividad de comercialización a la cual se refiere el artículo 11 de la Ley 143 de 1994, cuyo objeto consiste en comprar energía y venderla a usuarios finales[16]. En este último caso, las empresas que incurran en dicha actividad, sí están sujetas al régimen tributario definido por cada entidad territorial.

Como consecuencia de la lectura errada por parte del actor, se considera que el fallo debería ser inhibitorio. No obstante, en caso de que la Corte proceda al examen de fondo, señala que la disposición acusada tan sólo reitera aquello que resulta propio a la actividad de generación, como lo es la venta de lo producido, por lo que el precepto demandado bajo ninguna circunstancia es contrario al artículo 294 del Texto Superior, pues no establece exención o tratamiento preferencial alguno en relación con los tributos de los entes territoriales.

4.8.2. Adicional a lo expuesto, para el interviniente tampoco existe una violación del artículo 338 de la Constitución, por cuanto es evidente que el artículo 181 de la Ley 1607 de 2012 no está creando ni modificando tributo alguno. En este orden de ideas, concluye que el cargo propuesto se aleja de la realidad del sector, "toda vez que erróneamente pretende considerar que la venta de energía eléctrica es una actividad ajena e independiente de la generación, cuando, por el contrario, es propio de esta actividad de generación de electricidad su posterior venta, sin que en ningún momento dicha venta o comercialización pueda ser confundida con la actividad de comercialización propiamente dicha que consiste en la compra y venta de energía a usuarios finales. Nótese como, una cosa es la generación y venta de energía, y otra muy distinta, la compra y venta de energía, siendo esta última la única actividad que realmente corresponde a la actividad de comercialización". En este orden de ideas, aun cuando podría proferirse una decisión de fondo, considera que la demanda no despierta una duda mínima sobre la exequibilidad del precepto cuestionado.

4.9. Intervención de la Asociación Colombiana de Generadores de Energía Eléctrica,

ACOLGEN

4.9.1. El Representante Legal de la Asociación Colombiana de Generadores de Energía Eléctrica (ACOLGEN) le solicita a esta Corporación declarar la exequibilidad del artículo 181 de la Ley 1607 de 2012. En un primer momento afirma que la lectura que realiza el actor del precepto acusado es contraria al sentido económico y a la realidad jurídica del sector energético, pues pretende separar la venta o comercialización que realiza la empresa generadora de lo que produce, para constituir con ello una nueva fuente tributaria, como si se estuviera en presencia de un comercializador puro que vende un producto que no fue por él fabricado.

4.9.2. Luego de transcribir lo previsto en las Leyes 14 de 1983, 49 de 1990 y 383 de 1997, el interviniente sostiene que la norma acusada no está haciendo otra cosa que explicar que la comercialización de la producción se entiende comprendida dentro de la actividad industrial de generación y que no cabe un tributo adicional por vender lo producido, tal como se ha entendido por la ley tributaria para cualquier actividad industrial cuya actividad operacional, como es lógico, necesariamente concluye con la venta de lo fabricado.

Esto significa que el precepto demandado se limita a reiterar, con autoridad, la forma en que se debe interpretar el mandato legal de la Ley 56 de 1981, con el fin de evitar la ocurrencia de un fenómeno de doble tributación que "resulta odioso a los valores propios del sistema tributario colombiano en virtud de lo señalado por la Constitución". Lo anterior conduce a entender que la norma cuestionada no introduce ninguna exención ni tratamiento preferencial, como erróneamente lo entiende el demandante, sino, por el contrario, establece las garantías necesarias "para que los contribuyentes pertenecientes a dicho sector no se vieran victimizados por un tratamiento tributario a todas luces desfavorable e inconstitucional, como el que resultaría de la doble tributación".

4.9.3. A continuación relaciona otras cargas existentes para los generadores de energía eléctrica, en un insumo del cual depende entre el 10% y el 70% de los costos de producción de otras actividades, con el propósito de demostrar que desde el año de 1981 vienen soportando una tributación aumentada, en razón tanto de su capacidad de generación como en función de sus ventas, de manera que –en su opinión– es razonable que se precise a través de un nuevo mandato legal el impuesto de industria y comercio que se atribuye a

la comercialización de la producción generada[17].

4.9.4. En cuanto al supuesto desconocimiento de la equidad tributaria, no encuentra el interviniente reparo alguno en la norma acusada, pues no está brindado ninguna diferencia de trato, ni tampoco está excluyendo a la comercialización del impuesto de industria y comercio, sólo que el mismo hace parte de la actividad misma de generación, lo que implica que se grava conforme al régimen previsto en la Ley 56 de 1981. De este modo, se sostiene que:

En síntesis, el interviniente afirma que en la norma acusada no existe arbitrariedad ni inadvertencia por parte del legislador, sino la reiteración de un régimen tributario especial que protege a un sector de contribuyentes frente a la doble tributación y que tiene en cuenta la mayor presión fiscal a la que se encuentran sometidos.

4.10. Intervención de la Universidad Externado de Colombia

Quien interviene a nombre de la Universidad Externado de Colombia solicita a este Tribunal declarar la exequibilidad del precepto demandado, con fundamento en las siguientes razones:

(i) En primer lugar, en cuanto al supuesto desconocimiento del artículo 287 del Texto Superior, señala que las entidades territoriales gozan de autonomía para la gestión de sus intereses, dentro de los límites de la Constitución y la ley. Desde esta perspectiva, lo único que hace la disposición acusada es establecer el marco dentro del cual los concejos municipales están habilitados para ejercer su potestad impositiva, en relación con la generación y venta de energía eléctrica.

(ii) En segundo lugar, en lo que atañe al artículo 294 de la Constitución, expone que la norma demandada no consagra una exención ni un trato privilegiado, ya que tan sólo se limita a precisar el alcance que tiene el impuesto de industria y comercio con respecto a la actividad de generación.

(iii) Finalmente, tampoco se observa desconocimiento alguno del artículo 363 del Texto Superior, pues de la interpretación del precepto acusado “no se puede extraer que se esté

beneficiando a un sujeto o a una situación jurídica, extrayéndole de las consecuencias jurídicas a las que en principio se estaría obligado". En este caso, en palabras del interviniente, el trato que se prevé para los generadores es exactamente el mismo y su régimen tributario especial ha sido avalado por la Corte Constitucional, a partir de una concepción objetiva del principio de igualdad.

4.11. Intervención del Instituto Colombiano de Derecho Tributario

El Presidente del Instituto Colombiano de Derecho Tributario solicita a la Corte declarar la exequibilidad del artículo 181 de la Ley 1607 de 2012. Inicialmente expone que la acusación planteada por el actor, se concreta en la existencia de una violación a la prohibición que tiene la ley de conceder beneficios sobre los tributos de propiedad de los entes territoriales.

Luego de transcribir la normatividad sobre la materia y referir a varias sentencias de esta Corporación y del Consejo de Estado, el interviniente concluye que "mal podría pensarse que existe algún tipo de violación a la Carta Política por el artículo 181 de la Ley 1607 de 2012", pues este simplemente se limitó a reiterar algo que venía implícito en la Ley 56 de 1981, sin que en su texto se aprecien exenciones o tratamientos preferenciales, como aduce el demandante, "sino una aclaración del sentido de un gravamen que envuelve la comercialización como objeto de la producción". Sin embargo, en términos prácticos, para que no se produzca una vulneración de la Constitución, es preciso señalar que el sentido de la norma solamente afecta la comercialización de energía producida por las empresas generadoras, sin que pueda verse inmersa dentro de la misma, "la comercialización de energía no producida por parte de los generadores de energía eléctrica, la cual debe tributar conforme con las reglas generales del impuesto de industria y comercio".

4.12. Intervenciones ciudadanas

4.12.1. El ciudadano Ricardo Restrepo Jaramillo presentó un escrito en el cual pide declarar la exequibilidad del precepto demandado. A manera de introducción realiza una explicación de la forma como funciona el sector eléctrico, luego de lo cual realiza una trascripción del marco normativo referente al impuesto de industria y comercio. Con base en los anteriores elementos, el interviniente sostiene que la disposición acusada simplemente está interpretando el contenido de las normas vigentes, en cuanto a la regla aplicable al sujeto

pasivo del impuesto de industria y comercio cuando se trata de un generador que comercializa energía.

Para el efecto, señala que la energía que se produce en Colombia, a través de las distintas fuentes energéticas, se debe "inyectar" obligatoriamente en el Sistema Interconectado Nacional (SIN), para con posterioridad ser enviada por el Centro Nacional de Despacho (CND), al destinatario que le corresponda con el fin de atender a los usuarios finales. En este contexto, si los generadores en su calidad de industriales producen energía, la cual por su propia naturaleza no es posible almacenar y se entrega directamente al SIN, "no es posible fáctica ni jurídicamente determinar el elemento territorial de causación del impuesto de industria y comercio en la comercialización de dicha energía, en consideración a que es imposible establecer el destino final de esa energía y quien es el sujeto activo con derecho a percibir el impuesto".

Por esta razón, en la Ley 56 de 1981 se vinculó el pago del impuesto al lugar de ubicación de las plantas generadoras, lo cual incluye la comercialización de lo que se produce, ya que se trata de una actividad vinculada con el quehacer industrial. En palabras del interviniente, "el generador de energía que comercializa esa misma energía, sólo realiza una actividad y sólo pude ser gravado una vez".

Esta circunstancia conduce a que no sea cierto que la disposición acusada desconozca los artículos 287 y 294 de la Constitución, por cuanto los generadores están gravados con el impuesto bajo el régimen de la Ley 56 de 1981, lo cual incluye en forma inexorable, la comercialización de esa energía. A su vez, dicha comercialización de energía no está exenta del tributo para aquellos sujetos que se dedican exclusivamente a esta actividad, pues se encuentra gravada en los términos del artículo 51 de la Ley 383 de 1997.

Por último, no se vislumbra una infracción del artículo 363 del Texto Superior, por cuanto el régimen tributario especial para las empresas generadoras de energía eléctrica, se armoniza con las características especiales que identifican a dicho sector. Por lo demás, los parámetros normativos que rigen el aludido impuesto, se aplican por igual a todos los generadores, los cuales obviamente no pueden ser empleados frente a sujetos distintos, como lo serían los otros actores de la cadena productiva de energía: comercializadores puros, distribuidores, empresas de transmisión de energía, etc.

4.12.2. El ciudadano Ricardo Pérez Arango presentó un escrito ante esta Corporación, en el que como primera medida realiza un acercamiento al mercado eléctrico en Colombia. Con posterioridad aclara que el generador de energía como cualquier productor de bienes produce para vender, por lo que el legislador vínculo el impuesto de industria y comercio a la producción en el lugar en el que se encuentra ubicada la planta de generación. Al respecto, considera que esta reglamentación no es nueva ni fue introducida por el artículo 181 de la Ley 1607 de 2012, sino que deviene de lo previsto en el artículo 7º de la Ley 56 de 1981 y en el artículo 51 de la Ley 383 de 1997.

En este contexto, afirma que a través de las citadas leyes, la legislación tributaria define como "generador" a quien posee plantas de "generación" y como tal, le impone la obligación de pagar el impuesto en consideración a una tarifa y base gravable especial, las cuales le son aplicables con independencia de si la empresa genera o no la energía, o si la energía generada es o no vendida. Así las cosas, "una empresa generadora puede no desarrollar sus operaciones o desarrollarlas sin percibir ingreso alguno por ellas y, sin embargo, tendrá que pagar el [impuesto de industria y comercio] en los términos establecidos en las citadas normas". Por esta razón, en referencia a un conjunto de sentencias del Consejo de Estado, afirma que: "la venta de energía por parte de las empresas generadoras, no constituye una actividad comercial diferente e independiente, sino que se entiende comprendida dentro de la actividad industrial de generación de energía".

En consecuencia, en criterio del interviniente, el artículo 181 de la Ley 1607 de 2012 no establece ninguna clase de exención ni tratamiento diferencial, tan sólo precisa una realidad que es inherente a la actividad industrial y que, en la práctica, conduce a evitar la doble tributación en respeto de los principios de equidad y progresividad. De otra parte, el precepto demandado tampoco vulnera la autonomía de las entidades territoriales, pues ésta se encuentra sujeta a lo previsto en la Constitución y la ley.

V. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACIÓN

5.1. El Procurador General de la Nación solicita a la Corte declarar la exequibilidad del precepto legal demandado, en el entendido que (i) la comercialización por parte de las empresas generadoras de energía debe continuar gravada de acuerdo con lo dispuesto en

el artículo 7º de la Ley 56 de 1981, únicamente cuando la venta de energía que se haga en forma directa al usuario no regulado sea la que produce directamente la empresa generadora y (ii) que "la función pública de regulación del servicio público de energía eléctrica debe tomar las medidas necesarias para que la distribución de toda la energía eléctrica disponible en época de escasez se haga en condiciones equitativas para todos los usuarios de Colombia, independientemente de las previas condiciones de adquisición que se hayan pactado por parte de los usuarios regulados y no regulados."

5.2. En cuanto al primer punto, la Vista Fiscal señala que la disposición acusada no desconoce la autonomía de los entes territoriales, pues lo único que se hizo fue precisar el alcance del impuesto de industria y comercio a cargo de las empresas generadoras de energía eléctrica, acorde con el desarrollo del principio de legalidad.

Adicionalmente, la decisión del legislador de asignar el aludido impuesto al municipio o municipios donde se produce la energía, en los casos en que la misma se venda directamente por la empresa generadora, responde a la lógica del tributo analizado, en el que se entiende que la venta de lo producido hace parte de la actividad industrial. Esta actividad es diferente a la venta de energía de eléctrica "por parte de las empresas comercializadoras a los consumidores finales dentro del esquema regulado de suministro del servicio público de energía eléctrica, porque esta alude a una actividad netamente comercial que se causa en el municipio donde opera la empresa comercializadora, a partir del ejercicio de sus actividades de suministro de energía, mantenimiento y aplicación de redes y cobro por la prestación del servicio".

Por ello, aun cuando en principio no debería prosperar un fallo de fondo porque la demanda parte de una lectura equivocada de la norma acusada, la expresión comercialización sí genera una duda mínima que debe resuelta por la Corte, en el sentido de aclarar que tan sólo hace referencia a la venta de lo producido en forma directa a un usuario no regulado, caso en el cual no cabría duda de que la disposición aplicable para la causación del impuesto sería la Ley 56 de 1981. Esta lectura excluye la hipótesis en la cual "la empresa generadora de energía eléctrica compra la energía a otra empresa generadora de energía o a una comercializadora para, a su vez, volverla a vender en forma directa a un usuario no regulado". En este último caso, cuando se revende la energía, la empresa generadora no actúa como "fabricante" sino comercializador, razón por la cual "su obligación tributaria se

causa en los términos establecidos en la Ley 14 de 1983".

Con fundamento en lo anterior, el Procurador solicita que el precepto demandado sea declarado exequible, pero "únicamente cuando la venta de energía que se haga en forma directa al usuario no regulado sea la que se produce directamente por la empresa generadora".

5.3. En lo que atañe al segundo punto, el Agente del Ministerio Público llama la atención sobre los problemas de escasez de energía que se presentan con ocasión de fenómenos climáticos (en concreto se refiere al fenómeno de La niña), que repercuten en una de sus fuentes como ocurre con el recurso hídrico. A la par de lo anterior, la suscripción de contratos a futuro con usuarios no regulados también puede disminuir la posibilidad de acceso del servicio de energía a los usuarios regulados, a partir de la correlación de las reglas de la oferta y la demanda.

Con fundamento en ello, el representante de la Vista Fiscal, propone que se haga un llamado para que se ejerza la función pública de regulación del servicio público de energía eléctrica (CP arts. 78, 365, 369 y 370), en el sentido de que se deben adoptar las medidas necesarias para que la distribución de dicho recurso en época de escasez se haga en condiciones equitativas para todos los consumidores en Colombia, independientemente de las previas condiciones de adquisición que se hayan pactado por parte de los usuarios regulados y no regulados[18].

VI. CONSIDERACIONES DE LA CORTE

6.1. Competencia

Esta Corporación es competente para decidir sobre la demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 181 de la Ley 1607 de 2012, "por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones", presentada por el ciudadano Jairo Díaz Hernández, en los términos del numeral 4º del artículo 241 de la Constitución Política.

6.2. Del problema jurídico y del esquema de resolución

6.2.1. De acuerdo con los argumentos expuestos en la demanda, en las distintas intervenciones y teniendo en cuenta el concepto de la Vista Fiscal, le corresponde a esta

Corporación establecer, (i) si el precepto legal acusado desconoce los artículos 287 y 294 de la Constitución Política, al consagrar que la comercialización de energía eléctrica que se realiza por parte de las empresas generadoras continuará gravada respecto del impuesto de industria y comercio con sujeción a lo dispuesto en el artículo 7º de la Ley 56 de 1981[19], en el entendido que –en criterio del actor– se estaría creando una exención tributaria frente a un impuesto de carácter territorial, consistente en privar a los municipios en donde se realiza dicha comercialización de la posibilidad de establecer y cobrar el mencionado impuesto.

6.2.2. Adicionalmente, es preciso determinar, (ii) si como consecuencia de la remisión al aludido artículo 7º de la Ley 56 de 1981, se vulneran los principios de legalidad y equidad tributaria consagrados en los artículos 338 y 363 del Texto Superior, por una parte, porque al aludir el precepto legal demandado a una norma que regula la hipótesis de la generación de energía eléctrica, en palabras del accionante, conduce a que no se prevean en la ley los elementos básicos del tributo respecto de la actividad de comercialización; y por la otra, porque la consagración de la exención tributaria en los términos alegados, carece de una justificación en razones técnicas, justas y equitativas.

6.2.3. Para resolver los problemas jurídicos planteados, la Corte inicialmente se pronunciará sobre la aptitud del cargo, la existencia de una cosa juzgada constitucional y la vigencia del literal a) del artículo 7º de la Ley 56 de 1981 (6.3); en seguida hará una breve exposición del mercado eléctrico en Colombia (6.4); con posterioridad se detendrá en el análisis del principio tributario de legalidad y del otorgamiento de exenciones sobre impuestos territoriales (6.5); luego de lo cual se referirá al impuesto de industria y comercio como tributo de carácter territorial (6.6). Una vez expuestos los anteriores elementos, se concluirá con la resolución del caso concreto (6.7).

6.3. Cuestión Previa. Aptitud del cargo, inexistencia de cosa juzgada constitucional y vigencia del literal a) del artículo 7º de la Ley 56 de 1981

6.3.1. La Corte ha establecido de manera reiterada que aun cuando la acción de inconstitucionalidad es pública e informal, los demandantes tienen unas cargas mínimas que deben satisfacer para que se pueda promover el juicio dirigido a confrontar el texto de un precepto legal frente a la Constitución. Precisamente, el artículo 2º del Decreto 2067 de

1991 establece los siguientes requisitos que deben contener las demandas de inconstitucionalidad: (i) el señalamiento de las normas acusadas, bien sea a través de su transcripción literal o de la inclusión de un ejemplar de una publicación oficial de las mismas; (ii) la indicación de las normas constitucionales que se consideren infringidas; (iii) la exposición de las razones por las cuales dichos textos se estiman violados; (iv) cuando ello resultare aplicable, el señalamiento del trámite impuesto por la Constitución para la expedición del acto demandado y la forma en que fue quebrantado; y (v) la razón por la cual esta Corporación es competente para conocer de la demanda.

En lo referente a las razones de inconstitucionalidad, este Tribunal ha insistido en que el demandante tiene la carga de formular un cargo concreto de naturaleza constitucional contra la disposición acusada[20]. En este contexto, en la Sentencia C-1052 de 2001[21], esta Corporación señaló que las razones presentadas por los accionantes deben ser claras, ciertas, específicas, pertinentes y suficientes, pues de no ser así la decisión que se adopte por la Corte necesariamente debe ser inhibitoria[22].

En el asunto bajo examen, algunos intervinientes consideran que se debe proferir una de tales sentencias[23], pues el demandante edificó sus cargos a partir de una lectura errada de los preceptos normativos que rigen el sector eléctrico y de la forma como funciona dicho mercado. En efecto, en términos generales, se afirma que la comercialización no es actividad independiente de la generación eléctrica, pues básicamente corresponde a la etapa de final de dicho proceso industrial. Desde esta perspectiva, el asunto propuesto por el actor no refleja realmente un problema de naturaleza constitucional, sino de aplicación e interpretación del marco normativo que rige el impuesto de industria y comercio en el referido sector eléctrico.

Teniendo en cuenta los antecedentes expuestos, esta Corporación encuentra que los cargos formulados por el actor, sí son susceptibles de provocar un juicio de inconstitucionalidad, ya que el objeto de la presente demanda se vincula precisamente con la definición acerca de si la comercialización puede ser o no dispuesta por el legislador como una actividad vinculada con la generación eléctrica, para efectos de proceder al reconocimiento del impuesto de industria y comercio. Dicha definición tiene incidencia directa en varios preceptos constitucionales, pues en caso de llegar a concluir que se trata de una actividad distinta, en primer lugar, como lo propone el actor y lo señala la Contraloría General de la

República, cabría preguntarse si se está o no en presencia de una exención tributaria frente a un impuesto del orden territorial contraria a los artículos 287.3 y 294 de la Constitución; en segundo lugar, como lo sugiere el accionante, sería indispensable determinar si al existir dicha exención, la misma se funda o no en el principio de equidad dispuesto en el artículo 363 del Texto Superior; y por último, como se infiere del conjunto de intervenciones, resultaría necesario definir si se vulnera el principio de legalidad, como consecuencia de la remisión al aludido artículo 7º de la Ley 56 de 1981, en tanto no se consagrarían en la ley los elementos esenciales del tributo respecto de la actividad de comercialización.

En consecuencia, en criterio de este Tribunal, el argumento propuesto para solicitar la inhibición, se relaciona directamente con aspectos referentes a la solución de fondo, la cual sólo se puede concretar en una sentencia de mérito. Para la Corte, más allá de la técnica y el lenguaje utilizado para formular la demanda, lo cierto es que tiene la entidad suficiente para provocar una duda acerca de la constitucionalidad de la norma acusada, como se infiere del resto de las intervenciones realizadas y del concepto del Procurador General de la Nación.

6.3.2. En el asunto bajo examen, la Asociación Nacional de Empresarios de Colombia (ANDI) plantea la posible existencia de una cosa juzgada constitucional respecto del examen realizado por esta Corporación al artículo 7º de la Ley 56 de 1981, en la Sentencias C-486 de 1997[24] y C-194 de 1998[25].

Para el interviniente, en ambas providencias se señaló que el artículo en cuestión no concede exenciones ni tratamientos preferenciales en relación con el impuesto de industria y comercio frente a la actividad de las empresas generadoras. De suerte que, como el cargo contra el artículo 181 de la Ley 1607 de 2012, se basa en la existencia de una exención por remitir al citado artículo 7º de la Ley 56 de 1981, se puede concluir que sobre dicha materia existe cosa juzgada constitucional.

Al respecto es preciso señalar que la cosa juzgada constitucional es una institución jurídica procesal, que tiene su fundamento en el artículo 243 de la Constitución Política, mediante la cual se otorga a las decisiones plasmadas en una sentencia de constitucionalidad, el carácter de inmutables, vinculantes y definitivas. De ella surge una restricción negativa consistente en la imposibilidad de que el juez constitucional vuelva a conocer y a decidir

sobre lo resuelto. Esta figura ha sido objeto de varios pronunciamientos por parte de esta Corporación en los que se ha destacado su finalidad, sus funciones y consecuencias, así como las distintas modalidades que puede presentar[26]. Una de dichas modalidades corresponde a la distinción entre la cosa juzgada formal y la cosa juzgada material.

Con el propósito de precisar su alcance, la jurisprudencia constitucional ha dicho que la cosa juzgada formal tiene ocurrencia cuando existe una decisión previa del juez constitucional en relación con la misma disposición que es llevada posteriormente a su estudio; mientras que, por el contrario, la cosa juzgada material se presenta cuando existen dos disposiciones formalmente distintas, no obstante lo cual tienen identidad de contenido normativo y en relación con una de ellas ya ha habido previamente un juicio de constitucionalidad por parte de la Corte[27].

En el asunto sub-judice, a juicio de esta Corporación, no se presenta ninguna de las citadas modalidades, por una parte, porque formalmente la disposición que se cuestiona en esta oportunidad, esto es, el artículo 181 de la Ley 1607 de 2012, es distinta a las que fueron de objeto de control en la Sentencias C-486 de 1997 y C-194 de 1998, a pesar de referirse en ambos casos al impuesto de industria y comercio frente al sector eléctrico[28]. Precisamente, en el primero de los fallos en cita, se cuestionaron algunos apartes del artículo 7º de la Ley 56 de 1981, vinculados con la tarifa del citado impuesto respecto de las entidades propietarias de obras para la generación de energía eléctrica[29]; mientras que, en el segundo, se resolvió de nuevo sobre una demanda en relación con este mismo precepto legal, en el que si bien se decretó estarse a lo resuelto frente a lo examinado en la Sentencia C-486 de 1997, a su vez se declaró ajustada a la Constitución la existencia de un régimen especial del impuesto de industria y comercio para la actividad de generación eléctrica, en comparación con el tratamiento general dispuesto en la Ley 14 de 1983[30]. Lo anterior condujo a que en la parte resolutiva de la providencia en mención, se declarara la exequibilidad del soporte normativo concerniente a dicho trato tributario especial[31]. Como se observa de lo expuesto, es claro que en las sentencias mencionadas se cuestionó el artículo 7º de la Ley 56 de 1981, a la vez que en esta ocasión se demanda una disposición distinta, esto es, el artículo 181 de la Ley 1607 de 2012, lo que excluye la existencia de una cosa juzgada formal.

Por otra parte, la configuración de una cosa juzgada material requiere de la existencia de

una sentencia previa de constitucionalidad sobre una disposición con idéntico contenido normativo a la que es objeto de demanda, esto es, que los "efectos jurídicos de las normas sean exactamente los mismos"[32]. Esta circunstancia no se presenta en el asunto sometido a decisión, ya que mientras el artículo 7º de la Ley 56 de 1981 se refiere a la configuración del impuesto de industria y comercio derivado de la propiedad de obras para actividades de generación eléctrica, la norma actualmente acusada lo que hace es referir a dicho régimen para entender que la comercialización de la energía que se produce por una empresa generadora hace parte de la misma actividad industrial y, por ende, está sujeta a las reglas del citado impuesto consagradas en el artículo en mención. A lo anterior se agrega que la primera de las citadas disposiciones constituye una norma tributaria sustancial, al tiempo que la segunda se identifica como una norma de naturaleza interpretativa.

Con fundamento en lo expuesto, no le asiste razón al interviniente en relación con la existencia de una cosa juzgada constitucional, pues el precepto que en esta oportunidad se cuestiona no ha sido previamente examinado por esta Corporación (cosa juzgada formal), ni tampoco se ha sometido a control una disposición con identidad de contenido normativo (cosa juzgada material).

6.3.3. Finalmente, la Contraloría General de la República plantea que el literal a) del artículo 7º de la Ley 56 de 1981 fue derogado por el artículo 385 del Código del Régimen Municipal (Decreto 1333 de 1986). Aun cuando, por regla general, la Corte ha señalado que el juicio de inconstitucionalidad no es el escenario idóneo para pronunciarse sobre la eventual derogatoria de normas jurídicas, pues se trata de un juicio dirigido a revisar la validez constitucional y no los efectos derogatorios que se producen con ocasión de la aplicación de dichas normas en el ordenamiento jurídico[33]; este Tribunal excepcionalmente ha admitido su competencia para pronunciarse sobre la vigencia de un precepto normativo, cuando ello resulta absolutamente necesario para determinar el alcance de la materia sujeta a control[34]. Esta atribución debe ejercerse con carácter restrictivo y tan sólo en el ámbito de la controversia constitucional sometida a decisión.

En este caso, la definición acerca de la presunta derogatoria del literal a) del artículo 7º de la Ley 56 de 1981 se convierte en un asunto fundamental, en la medida en que el precepto legal acusado refiere expresamente a dicha disposición para efectos de determinar el

impuesto de industria y comercio que recae sobre las empresas propietarias de obras para la generación de energía eléctrica, en lo que respecta a sus actividades de generación-comercialización. En este orden de ideas, siguiendo lo expuesto por el citado órgano de control, en caso de haberse derogado la disposición en cita, se presentaría un problema con la salvaguarda del principio de legalidad, ya que no estarían previstos en la ley los elementos esenciales del referido tributo[35].

La Contraloría justifica la derogatoria en los siguientes argumentos:

(i) El Código de Régimen Municipal se expidió con fundamento en la autorización dispuesta en el artículo 76, literal b), de la Ley 11 de 1986[36], según la cual: "Revístese al Presidente de la República de facultades extraordinarias, de acuerdo con el numeral 12 del artículo 76 de la Constitución Política, por el término de cien (100) días contados a partir de la fecha de promulgación de la presente ley. Con tal fin podrá: (…) b. Codificar las disposiciones constitucionales y legales vigentes para la organización y el funcionamiento de la Administración Municipal. La numeración comenzará por la unidad y los títulos se nominarán y ordenarán de acuerdo con el contenido de las disposiciones que se codifiquen".

(ii) Dicho Código en el artículo 1º dispuso las materias que lo integran, en el que se resaltan los bienes y rentas municipales, a partir de las disposiciones legales vigentes sobre la materia[37]. Entre esos bienes y rentas se destacan los impuestos municipales y, en particular, el impuesto de industria y comercio[38], cuya regulación se extiende entre los artículos 195 a 213, en los que se procedió por parte del Gobierno Nacional a codificar las normas de la Ley 14 de 1983[39]. A pesar de lo anterior, en el Decreto 1333 de 1986 no se incluyó lo previsto en el literal a) del artículo 7º de la Ley 56 de 1981, por lo que dicha norma quedó derogada al tenor del artículo 385 del mencionado decreto, en el que se dispone que: "Conforme a lo dispuesto en el artículo 76, literal b), de la Ley 11 de 1986, están derogadas las normas de carácter legal sobre organización y funcionamiento de la administración municipal no codifica-das en este estatuto".

A diferencia de lo expuesto, este Tribunal considera que la norma a la cual se refiere el precepto legal demandado, esto es, el literal a) del artículo 7º de la Ley 56 de 1981, no se encuentra derogada, por las siguientes razones:

A juicio de este Tribunal, el Decreto 1333 de 1986 consagró dos reglas correspondientes a la derogatoria, por una parte, el citado artículo 385 como norma de vocación general y, por la otra, como régimen exceptivo, lo previsto en el artículo 384 de dicha codificación. Al respecto, en la última de las referidas disposiciones se establece que: "Continuarán haciendo parte de los estatutos legales correspondientes, las normas que esta codificación tomó de leyes que no se refieren exclusivamente a las materias tratadas en el presente decreto".

A partir de lo expuesto, en el asunto bajo examen, la Corte concluyó que el artículo 42 de la Ley 14 de 1983 no se encontraba derogado, pues a partir de un examen general del contenido de la aludida ley, se pudo constatar que la misma no regula con exclusividad la organización y funcionamiento de la administración municipal, sino que también hace referencia a fortalecer los fiscos de las entidades territoriales y a reglamentar otras materias, por lo que frente a sus mandatos es aplicable la excepción de derogatoria contenida en el artículo 384 del referido decreto.

Como se observa de las normas transcritas y de la posición asumida por esta Corporación, la derogatoria tan sólo cobija a las normas de carácter legal sobre organización y funcionamiento de la administración municipal que no hayan sido codificadas (art. 385), excluyendo aquellas que a pesar de tener esta última condición, no se refieran de manera exclusiva a dicha organiza-ción y funcionamiento, hipótesis en la cual se entiende que continuarán haciendo parte de los estatutos legales correspondientes (art. 384).

En lo que respecta al caso concreto, si bien el literal a) del artículo 7º de la Ley 56 de 1981 no fue codificado en el Decreto 1333 de 1986, en la medida en que lo dispuesto en dicha disposición no versa sobre la organización y funcionamiento de la administración municipal, sino sobre el régimen del impuesto de industria y comercio para las entidades propietarias de obras destinadas a la generación de energía eléctrica, no puede entenderse como derogada al tenor de lo consagrado en el artículo 385 del Código de Régimen Municipal.

– En segundo lugar, en la Sentencia C-486 de 1997[41], como previamente se dijo, el actor demandó la exequibilidad de algunas expresiones del literal a) del artículo 7º de la Ley 56 de 1981, vinculadas con la definición de la tarifa del impuesto de industria y comercio. El cargo formulado se apoyaba en un desconocimiento del artículo 294 del Texto Superior, por

cuanto la disposición en cita daba un tratamiento preferencial al aludido impuesto de propiedad de los municipios que disponen de obras para la generación eléctrica. En todo caso, como soporte argumentativo, el actor indicaba que a pesar de que la Ley 14 de 1983 reguló íntegramente el impuesto de industria y comercio, y luego el Decreto 1333 de 1986 "retomó únicamente las disposiciones referentes al citado impuesto allí contenidas", las empresas generadoras habían continuado aplicando la aludida Ley 56 de 1981, "a pesar de haber sido derogada tácitamente por aquellas".

A pesar de no referirse expresamente al Decreto 1333 de 1986, como norma compilatoria de lo previsto en la Ley 14 de 1983, esta Corporación concluyó que el literal a) del artículo 7º de la Ley 56 de 1981 se encuentra vigente y que el mismo constituye el marco regulatorio especial del impuesto de industria y comercio frente a la actividad de generación eléctrica. Al respecto, se dijo que:

"Del título de la ley 56 de 1981 se desprende que ésta tiene un contenido de carácter especial, mientras que la ley 14 de 1983 es de carácter general. En efecto, la ley 56 mencionada expresa: 'por medio de la cual se dictan normas sobre obras públicas de generación eléctrica y acueductos, sistemas de regadío y otras...', mientras que de conformidad con el título de la ley 14, 'por medio de la cual se fortalecen los fiscos de las entidades territoriales y se dictan otras disposiciones'. Y según el contenido de las normas mencionadas, en la primera, se regula lo relativo al impuesto de industria y comercio con el que se grava la propiedad de obras para la actividad de generación y transmisión de energía eléctrica, mientras que en la segunda se regula en forma genérica el impuesto de industria y comercio con el que se gravan las actividades comerciales, industriales y de servicio que ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales las personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional.

Del mismo modo, no se configura una derogación de la ley 14 de 1983 sobre la anteriormente citada, de manera que ambas normatividades conservan plena vigencia, dado el carácter especial de la Ley 56 de 1981 que regula lo atinente a las relaciones que surjan entre las entidades propietarias de las obras públicas que se construyan para generación y transmisión de energía, acueductos, riegos y regulación de ríos y caudales de los municipios afectados por ellas, así como las compensaciones que se originen por esas

relaciones, señalando así mismo, que el impuesto de industria y comercio recaerá sobre la generación y el transporte de energía eléctrica.

(…) Así pues, en síntesis se trata de dos leyes que regulan aspectos diferentes, manteniendo su vigencia plena, sin que exista subrogación por parte de la norma posterior, ya que existe una ley general en virtud de la cual se fija el impuesto de industria y comercio que recaerá sobre las actividades industriales, comerciales y de servicio realizadas en cada jurisdicción municipal, donde su base gravable la constituyen los ingresos brutos de la actividad con algunas deducciones legales; y otra especial que consagra una regla particular para el caso de la propiedad de obras para actividades de generación eléctrica, donde la proporción de la distribución entre los diferentes municipios está determinada por el gobierno nacional, y donde su base gravable está limitada a una suma fija calculada por cada kilovatio de potencia, la cual se reajusta anualmente según el I.P.C.

Por consiguiente, el cargo formulado no está llamado a prosperar pues las normas no se contraponen entre sí, ni existe derogación por los motivos señalados, de manera que se trata de normas que regulan el impuesto de industria y comercio, una en forma general y la otra especial, aplicable a la situación fáctica prevista en el literal a) del artículo 7 de la ley 56 de 1981, en tanto que la ley 14 de 1983 se refiere a las materias generales consagradas en su artículo 32, razón por la cual no se quebrantan a juicio de esta Corporación los preceptos constitucionales de orden superior."

La vigencia del literal a) del artículo 7º de la Ley 56 de 1981 se puso de presente nuevamente en la Sentencia C-194 de 1998[42], en la que este Tribunal no sólo insistió en su naturaleza de ley especial en materia tributaria, sino que también declaró la exequibilidad del numeral 1º del artículo 51 de la Ley 383 de 1997, en el que –a través de una ley interpretativa– se manifestó que: "la generación de energía eléctrica continuará gravada de acuerdo con lo previsto en el artículo 7º de la Ley 56 de 1981". Para el actor, la citada ley 383 de 1997 consagraba una remisión a una norma derogada por la Ley 14 de 1983, al tiempo que establecía un tratamiento preferencial sobre tributos de propiedad de las entidades territoriales, en perjuicio de su autonomía fiscal.

En criterio de la Corte, las razones expuestas en la Sentencia C-486 de 1997, eran suficientes para descartar la acusación formulada contra el literal a) del artículo 7º de la Ley

56 de 1981, así como frente a lo previsto en el numeral 1º del artículo 51 de la Ley 383 de 1997, pues el régimen del impuesto de industria y comercio para la actividad de generación eléctrica, al tratarse de un marco normativo especial, no había sido derogado por la Ley 14 de 1983.

Como se observa de lo expuesto, en dos oportunidades distintas, este Tribunal ha concluido que el literal a) del artículo 7º de la Ley 56 de 1981 se encuentra vigente, sin que haya sido derogado con la expedición de la Ley 14 de 1983, en la que se consagra el marco genérico que regula el impuesto de industria y comercio. Esta misma conclusión se infiere con relación al Decreto 1333 de 1986, el cual respecto de materias ajenas a la organización y funcionamiento de la administración municipal, tan sólo tiene un efecto compilatorio, más no derogatorio, como se expuso en la citada Sentencia C-369 de 2012[43].

Así las cosas, el hecho de que el citado decreto haya introducido en su regulación lo previsto en la Ley 14 de 1983, en el que, como ya se dijo, se prevé el marco general del impuesto de industria y comercio, no afecta la vigencia del literal a) del artículo 7º de la Ley 56 de 1981, a pesar de no ser incluido en dicha codificación, pues se trata de una norma tributaria de carácter especial (en los términos señalados por las Sentencias C-486 de 1997 y C-194 de 1998), no susceptible de afectación en cuanto a su permanencia en el ordenamiento jurídico, con ocasión del referido proceso de sistematización normativa, como igualmente se advirtió en la Sentencia C-504 de 2002[44].

– Por último, en un fallo reciente, el Consejo de Estado señaló que en materia impositiva el Decreto 1333 de 1986 carece de fuerza derogatoria, pues su propósito fue el de permitir la compilación de un régimen normativo disperso, pero jamás permitir la exclusión del sistema jurídico de leyes no compiladas. Este pronunciamiento se originó a partir del impuesto sobre telégrafos y teléfonos urbanos creado en la Ley 97 de 1913. Textualmente, se dijo que:

"La Sala, en la sentencia del 9 de julio de 2009, a la que ya se hizo referencia, precisó que, aunque el Decreto Ley 1333 de 1986 no incluyó expresamente el impuesto sobre telégrafos y teléfonos urbanos previsto en el literal i) del artículo 1º de la Ley 97 de 1913, subsistieron los gravámenes creados por leyes expedidas antes de 1986, pues el ejercicio de las facultades otorgadas al Presidente de la República en la Ley 11 de 1986 no incluían la de derogar o modificar las leyes vigentes, sino únicamente la de compilar de manera

armónica las normas que regulaban la administración municipal. En otras palabras, la compilación normativa que se hizo en el Decreto 1333 no significó la derogatoria de leyes no compiladas en este estatuto"[45].

Por lo demás, el citado argumento se reafirma, por una parte, al tener en cuenta que el propio Decreto 1333 de 1986 –en el artículo 172– expresamente señala que la potestad de creación de los impuestos y contribuciones consagradas en dicho estatuto, se entenderá sin perjuicio de los existentes en el ordenamiento jurídico[46]; y por la otra, al observar que existe un cúmulo importante de sentencias del Consejo de Estado que reafirman la vigencia del literal a) del artículo 7º de la Ley 56 de 1981[47].

6.3.4. Por las razones expuestas, esta Corporación concluye que el citado precepto legal se encuentra vigente. De ahí que, dadas la aptitud de la acusación planteada en la demanda y la inexistencia de una cosa juzgada constitucional, se procederá a desarrollar cada una de las temáticas propuestas en el punto 6.2.3 de esta providencia.

6.4. Breve exposición del mercado eléctrico en Colombia

6.4.1. El mercado eléctrico en Colombia está compuesto por cuatro actividades distintas, las cuales se encaminan a satisfacer las necesidades de energía eléctrica de la población. Por el interés general que envuelven las mismas, son objeto de una amplia regulación, cuyo sustento constitucional se encuentra en los artículos 365 y 370 del Texto Superior. Estas actividades son: el servicio público domiciliario de energía eléctrica (distribución) y las complementarias de generación, transmisión-interconexión y comercializa-ción.

La ley ha definido como servicio público domiciliario, el transporte y distribución de energía eléctrica desde las redes regionales de transmisión hasta el domicilio del usuario final (residencial, comercial o industrial), incluida su conexión y medición[48]. El resto de actividades, aun cuando no dejan de ser un servicio público, no son catalogadas como domiciliarios por la ley[49].

6.4.2. Tanto la Ley 143 de 1994 como las resoluciones expedidas por la CREG[50], ofrecen un acercamiento a lo que se entiende por cada una de las mencionadas actividades complementarias. Así las cosas, la generación envuelve la producción de energía eléctrica a partir del agua, aire o combustibles, mediante un proceso de transformación que se realiza

en centrales hidráulicas, eólicas o térmicas. En virtud del artículo 24 de la citada ley, todos los agentes económicos tienen la posibilidad de construir plantas generadoras que deben estar conectadas a redes de interconexión y transmi-sión[51].

El generador básicamente es la persona natural o jurídica que produce energía eléctrica para ser comercializada. Por esta razón, el parágrafo del artículo 7º de la Ley 143 de 1994, señala que la comercialización puede ser desarrolla por aquellos agentes económicos que realizan la actividad de generación. En este mismo sentido, la Contraloría General de la República sostiene que dicha actividad consiste en la "producción de energía para su venta a terceros"[52], lo que permite distinguir a este sujeto del autogenerador, que es la persona que produce energía exclusivamente para atender sus propias necesidades[53].

6.4.3. La actividad de transmisión-interconexión tiene por objeto el transporte de energía eléctrica en alta tensión y transformación de tensión vinculada, desde el punto de entrega de dicha energía por el generador, hasta el punto de recepción por la distribuidora o usuario final.

Todo generador podrá vincularse a las redes de interconexión[54], mediante dos modalidades: "a) modalidad libre: por la cual la empresa generadora no está obligada a suministrar una cantidad fija de energía, sometiéndose, en conse-cuencia, a la demanda del mercado, pero operando en un sistema de precios y tarifas determinado por el libre juego del mercado; [y] b) modalidad regulada: por la cual la firma generadora se compromete con una empresa comercializa-dora de energía o un usuario no regulado[[55]] a suministrar cantidades fijas de energía eléctrica durante un determinado período y en un horario prestableci-do. Para ello es indispensable suscribir contratos de compra garantizada de energía"[56].

6.4.4. La actividad de comercialización se refiere básicamente a la compra y venta de energía. Así la describe el artículo 11 de la Ley 143 de 1994 al señalar que: "[es] una actividad consistente en la compra de energía eléctrica y su venta a los usuarios finales, regulados o no regulados, que se sujetará a las disposiciones previstas en esta ley y en la de servicios públicos domiciliarios en lo pertinente". En otras palabras y con una vocación de alcance de general, el artículo 1º de la Resolución No. 054 de 1994 de la CREG[57], entiende por comercialización: "[la] actividad de compra y venta de energía eléctrica en el

mercado mayorista y su venta con destino a otras operaciones en dicho mercado o a los usuarios finales"[58].

A partir de la Ley 143 de 1994 se entiende que la actividad de comercializa-ción sólo puede ser desarrollada por aquellos agentes económicos que realicen algunas de las actividades de generación o distribución y por los agentes independientes que cumplan las disposiciones que expida la Comisión de Regulación de Energía y Gas. Estos últimos se identifican como los comercializadores puros[59].

6.4.5. Finalmente, también existe la actividad de distribución, la cual, como previamente se expuso, se concreta en el servicio público domiciliario de energía eléctrica (Ley 142 de 1994, art. 14.25). En efecto, esta actividad se enmarca en el transporte de energía a través de las redes de distribución, hasta la entrega al usuario final para su consumo.

6.4.6. Cada una de las operaciones o actividades previamente mencionadas interactúan entre sí física y económicamente. La interacción física se realiza mediante el Sistema Interconectado Nacional (SIN)[60], mientras la interacción económica tiene lugar a través del administrador del mercado de energía (XM S.A. E.S.P)[61]. Esta última interacción implica la labor de planear, supervisar y controlar la operación y el despacho integrado de los recursos de generación, interconexión y transmisión del citado Sistema Interconectado Nacional[62].

Como se explica por los intervinientes[63], el mercado de energía eléctrica básicamente funciona de la siguiente manera: (i) La energía producida por las empresas generadoras es entregada de manera física al SIN y puesta en las redes de transmisión nacional. Esta operación se reporta a XM, con el propósito de poder cuantificar el total de energía de que dispone el sistema interconectado.

Con posterioridad a la entrega física, (ii) las empresas generadoras venden o comercializan lo producido, lo cual se puede hacer de tres maneras: (ii.i) a través de contratos bilaterales que se celebran con otros agentes del mercado, como lo son otros generadores, distribuidores o comercializadores puros, en cuyo caso se habla del mercado mayorista[64]; (ii.i) también por intermedio de contratos bilaterales con usuarios no regulados, lo cual se identifica con el nombre de mercado libre o mercado no regulado[65]; y finalmente (iii.i) a través de la bolsa de energía, en la que se negocia a precios de mercado[66].

Todos los días, (iii) XM cuantifica el total de energía que cada generador entregó físicamente al SIN, y lo compara con la energía comprometida en los contratos bilaterales. Dicha empresa se encarga del despacho correspondiente, al tiempo que dispone de la venta en bolsa de la energía sobrante.

Por último, (iv) el distribuidor de energía satisface las necesidades del usuario regulado, mediante un sistema de facturación, sujeto a tarifas previstas por la CREG[67].

6.4.7. En conclusión, la empresa generadora de energía eléctrica realiza una entrega física y jurídica de lo producido. La primera mediante el ingreso al SIN y la segunda a través de las ventas realizadas en los diferentes mercados. Con posterioridad, las empresas propietarias de las redes de distribución transportan la energía para su entrega y consumo por parte del usuario final.

En todo caso, no sobra recordar que, como lo dispone el artículo 74 de la Ley 143 de 1994, las empresas que se constituyan con posterioridad a la vigencia de la citada ley, con el objeto de "prestar el servicio público de electricidad y que hagan parte del sistema interconectado nacional no podrán tener más de una de las actividades relacionadas con el mismo con excepción de la comercialización que puede realizarse en forma combinada con una de las actividades de generación y distribución". Lo que no obsta para que las empresas constituidas con anterioridad a la vigencia de aludida ley tengan objeto múltiple[68].

6.5. Del principio tributario de legalidad y del otorgamiento de exenciones sobre impuestos territoriales

6.5.1. De conformidad con lo dispuesto en los artículos 150.12 y 338 del Texto Superior, es función del Congreso de la República desarrollar la política tributaria del Estado y establecer contribuciones fiscales y parafiscales a través de las leyes. En ejercicio de esta atribución, y a partir del análisis de razones políticas, económicas o simplemente de conveniencia, le corresponde al legislador crear los tributos, predeterminar sus elementos esenciales, definir las facultades tributarias que se confieren a las entidades territoriales, establecer los procedimientos y métodos para su recaudo, y deferir a las autoridades administrativas, en caso de estimarlo conveniente, el señalamiento de las tarifas de las tasas y contribuciones, conforme a los condicionamientos previstos en la Constitución y la ley.

Como lo ha señalado la Corte, esta potestad de configuración normativa del legislador es amplia, pues el Congreso de la República goza de una alta dosis de discrecionalidad para regular la creación de gravámenes, disponer la configuración de sus elementos esenciales e, incluso, excluir a determinados sujetos de cargas impositivas[69]. Sin embargo, la jurisprudencia también ha advertido que no se trata de un poder absoluto carente de límites. En efecto, no cabe duda de que el ejercicio de esta potestad, en los términos expuestos varias veces por esta Corporación, se somete, por una parte, al acatamiento de los principios constitucionales de igualdad, razonabilidad y proporcionalidad que se derivan del Texto Superior, y por la otra, al deber de construir el sistema tributario con respeto a los principios de equidad, eficiencia, irretroactividad y progresividad previstos en los artículos 338 y 363 de la Constitución[70].

Estas consideraciones ratifican entonces que el ordenamiento superior parte del principio universalmente reconocido en la doctrina, conforme al cual no puede existir tributo sin ley que lo establezca. Este mandato conocido como el principio de legalidad, se vincula de forma estrecha con la idea de que los impuestos deben tener como origen la expresión de la voluntad popular, manifestada a través de sus representantes, en forma solemne por medio de la ley.

6.5.2. Como consecuencia de lo anterior, en principio le corresponde a la ley, como lo señala el citado artículo 338 del Texto Superior, la definición de los elementos esenciales del tributo, esto es, los sujetos activos y pasivos[71], los hechos y las bases gravables[72], y las tarifas[73]. No obstante, este mismo precepto constitucional señala que dichos elementos pueden ser establecidos directamente por las asambleas departamentales y por los concejos distritales y municipales, a través de sus respectivas ordenanzas y acuerdos[74].

Esta última regla concuerda con lo previsto en el artículo 287.3 de la Carta, en el que se dispone que las entidades territoriales pueden "establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones", dentro de los límites de la Constitución y la ley. Al igual que ocurre con los artículos 300.4 y 313.4 del Texto Superior, en los que se otorga a las asambleas departamen-tales y a los concejos municipales, entre sus respectivas funciones, las de fijar los tributos correspondientes con arreglo a los citados límites.

Como se observa de lo expuesto, las disposiciones constitucionales previamente mencionadas determinan de forma inequívoca que la potestad impositiva de los departamentos y municipios tiene que ejercerse de conformidad con la ley. No existe entonces un principio de soberanía tributaria para la creación de impuestos[75], pues en esta materia la autonomía de las entidades territoriales se debe armonizar con la lógica que se deriva de la organización política del Estado como república unitaria (CP art. 1º).

Desde esta perspectiva, la Corte ha sostenido que la armonización entre la autonomía territorial y el principio de unidad que subyace en el ejercicio de la potestad impositiva, conduce a entender que el Congreso de la República tiene la facultad exclusiva para fijar todos los elementos esenciales de los tributos de carácter nacional[76], mientras que, en lo atinente a los del orden territorial, debe como mínimo crear o autorizar su creación[77], bajo la carga de preservar la autonomía fiscal que la Constitución le otorga a las entidades territoriales, cuyo límite admisible, según se expuso en la reciente Sentencia C-077 de 2012[78], lo constituye el hecho de permitirles fijar la tarifa o tasa impositiva[79], sin perjuicio del deber de salvaguardar la libre administración, recaudo y control sobre los mismos[80].

En conclusión, como expresión del principio legalidad, el Congreso de la República goza de libertad para establecer tributos del orden departamental o municipal, así como también para autorizar su creación por parte de las asambleas y los concejos. En ambos casos, aun cuando puede establecer directamente los distintos elementos esenciales del tributo, también está facultado para permitir que los mismos se fijen por los citados órganos representativos de carácter territorial. En la actividad de determinación se puede adoptar un criterio general, a fin de que los cuerpos colegiados complementen la labor del legislador[81] o, por el contrario, apelar a un criterio específico, en cuyo caso se debe preservar el límite mínimo de autonomía fiscal, el cual, como ya se dijo, descansa en la fijación de la tarifa y en la libre administración, recaudo y control de los tributos. En efecto, como lo ha dicho en otras oportunidades esta Corporación, "el Congreso de la República no puede establecerlo todo"[82].

6.5.3. Como consecuencia natural de la posibilidad de establecer tributos, el legislador también goza de una amplia potestad de configuración normativa para consagrar beneficios tributarios, por razones de política económica o para realizar la igualdad real y efectiva en

materia fiscal[83].

Concretamente, a través de las exenciones tributarias, “el legislador impide el nacimiento de la obligación tributaria en relación con determinados sujetos o disminuye la cuantía de la misma”[84]. Así, si bien en principio, respecto del contribuyente, se concreta el hecho generador del tributo, éste se excluye de manera anticipada de la obligación impositiva, por disposición legal. Para esta Corporación, la exención tributaria no es un fin en sí mismo, su propósito es el de obrar como instrumento de estímulo fiscal para lograr fines como los siguientes: “(i) la recuperación y desarrollo de áreas geográficas deprimidas por desastres naturales o provocados por el hombre; (ii) el fortalecimiento patrimonial de las empresas que ofrecen bienes o servicios de gran sensibilidad social; (iii) el incremento de la inversión en sectores vinculados a la generación de empleo masivo; (iv) la protección de ciertos ingresos laborales y de las prestaciones de la seguridad social; así como (v) una mejor distribución de la renta global”[85].

Al igual que ocurre con la potestad tributaria en general, el amplio margen configuración normativa del legislador en el establecimiento de exenciones, también debe responder a los principios de razonabilidad, proporcionalidad, equidad, igualdad y progresividad en los que se funda el sistema Tributario. En esta materia, la Corte le ha otorgado una especial protección al principio de homogeneidad, conforme al cual se exige que toda exención se aplique por igual a los contribuyentes que se encuentran en el mismo supuesto de hecho, sin distinciones injustificadas, so pena de vulnerar el derecho a la igualdad y el principio de equidad tributaria[86].

6.5.4. En virtud de lo dispuesto en el artículo 294 del Texto Superior, el Constituyente le impuso un límite adicional a la facultad del legislador de consagrar exenciones, con el propósito de salvaguardar el principio de autonomía de las entidades territoriales. En este orden de ideas, se establece que: “La ley no podrá conceder exenciones ni tratamientos preferenciales en relación con los tributos de propiedad de las entidades territoriales. (…)”.

El precepto constitucional en cita busca proteger los recursos económicos del orden territorial contra las injerencias de las autoridades nacionales. Se trata en esencia de una salvaguarda mínima a la autonomía[87], con el fin de que las entidades territoriales

cuenten con el patrimonio necesario para la adecuada gestión de sus intereses y la realización efectiva de sus competencias (CP art. 287), de acuerdo con el principio de descentralización previsto en el artículo 1º de la Constitución[88].

Esta medida de protección al fisco territorial tiene entonces como expresión concreta, el hecho de reconocer que si bien el Congreso goza de libertad para el establecimiento de tributos del orden departamental o municipal, una vez ha realizado dicha labor de configuración normativa, no puede crear exenciones a través de la ley, sin perjuicio de la competencia que le asiste para, de manera general y abstracta, señalar los linderos de la actividad impositiva a nivel territorial. Al respecto, en la Sentencia C-521 de 1997[89], se dispuso que:

"El concepto de exención, como el de tratamiento preferencial prohibidos al Congreso por el artículo 294 de la Carta, implican el reconocimiento de que ya existen unos gravámenes de propiedad de las entidades territoriales, respecto de los cuales, mediante tales modalidades –y eso es lo proscrito por la Constitución–, se pretende excluir a instituciones o personas, con menoscabo de los patrimonios de aquellas, tal como lo destacó la transcrita jurisprudencia de esta Corte. Pero dichos conceptos no son aplicables cuando de lo que se trata es de fijar, de manera general y abstracta, los linderos de la actividad impositiva a nivel territorial, como corresponde a la ley, según la Constitución".

Esta doctrina se reiteró por la Corte en la Sentencia C-992 de 2004 al señalar que:

"[S]egún la doctrina reiterada de esta Corte, las protecciones constitucionales a los recursos de las entidades territoriales previstas en los citados artículos 294 y 362 superiores no implican que una vez establecido un tributo territorial, el Congreso pierda la posibilidad de modificarlo o incluso suprimirlo. Como Colombia es un Estado unitario (CP art. 1º), la autonomía tributaria de las entidades territoriales no equivale a soberanía y por ello las facultades tributarias de dichas entidades debe ejercerse de conformidad con las leyes expedidas por el Congreso, quien conserva, dentro de ciertos límites, la facultad de derogar o modificar los tributos territoriales. (…) Como corresponde a la ley autorizar y delimitar los tributos territoriales, entonces el Congreso puede, al definir esos tributos, precisar que determinadas actividades no pueden ser gravadas por las entidades territoriales, sin que dichas exclusiones o prohibiciones sean en sí mismas inconstitucionales, puesto que no se

trata de la exención a un tributo existente sino de la delimitación de los elementos de un impuesto territorial."[90]

Esta misma línea se expuso en la Sentencia C-812 de 2009[91], luego de realizar un recuento de la jurisprudencia constitucional sobre el artículo 294 de la Constitución, en el sentido de señalar que: "En las [providencias] aquí reseñadas, la Corte declaró exequibles las disposiciones legales que, a su juicio, precisan o definen el hecho gravable y los sujetos pasivos, pero removió del ordenamiento jurídico las disposiciones que excluyeron de la actividad de contribuyentes a personas que, en principio, según los elementos del tributo previamente definidos, estaban obligadas a contribuir".

En conclusión, es claro que la autonomía de las entidades territoriales está protegida por la Constitución, pero no es absoluta (CP arts. 1º y 287). De ahí que, aunque en principio está prohibido al legislador establecer exenciones a los tributos de las entidades territoriales (CP art. 294), ello no significa que el legislador quede excluido de potestad de configuración normativa con miras a definir y precisar el alcance de los tributos territoriales y, en especial, para delimitar sus elementos esenciales, como ocurre con la definición de los hechos y bases gravables (CP arts. 287.3, 338, 300.4 y 313.4).

A partir de lo anterior, como se expuso en las citadas Sentencias C-521 de 1997 y C-992 de 2004, la distinción entre exención y configuración, para efectos de determinar si se está o no vulnerando el artículo 294 Superior, depende de lo siguiente: "si el tributo territorial ya existe y está claramente delimitado, entonces la ley no puede exceptuar a determinados sujetos de su pago, por cuanto estaría estableciendo una exención a un impuesto territorial, que vulnera el mencionado precepto constitucional"[92]. Por el contrario, si la ley no está exceptuando a determinados contribuyentes, sino tan sólo delimitando en abstracto los elementos esenciales del tributo, entonces no existe una vulneración del citado precepto constitucional, sino el ejercicio autónomo de la potestad de configuración normativa por parte del Congreso.

6.5.5. Finalmente, cabe precisar que el establecimiento de exenciones se vincula con la salvaguarda del principio de equidad, cuya consagración como pilar del sistema tributario se encuentra en los artículos 95 y 363 del Texto Superior. Este principio está íntimamente relacionado con el derecho a la igualdad, de suerte que proscribe toda formulación legal

que implique “tratamientos tributarios diferenciados injustificados”[93].

En este orden de ideas, el principio de equidad se auxilia en el juicio de igualdad, con el propósito de determinar si una medida impositiva o la consagración de una exención cumplen o no con la obligación de dar el mismo trato a supuestos de hecho equivalentes o a destinatarios que están en circunstancias idénticas o asimilables. Por esta razón, en la Sentencia C-1107 de 2001[94], se dijo que mientras el derecho a la igualdad corresponde a un criterio universal de protección[95], el principio de equidad adquiere una especial relevancia en el ámbito tributario, a partir de su consagración expresa como límite al ejercicio de potestad de configuración normativa del legislador.

En lo que se refiere a su alcance se ha reconocido una doble dimensión: la equidad horizontal, que hace referencia a los contribuyentes que se encuentran en una misma situación fáctica y que deben contribuir de manera equivalente; y la equidad vertical, que implica una mayor carga contributiva sobre aquellas personas que tienen más capacidad económica[96].

Por consiguiente, ya sea en la imposición de gravámenes o en la creación de exenciones, el legislador tiene la obligación de apelar al principio de equidad tributaria. Esto significa que siempre debe existir una razón que justifique un trato análogo entre aquellos sujetos que se encuentran en similares condiciones fácticas, o uno diferente frente a sujetos puestos en contextos sustancialmente distintos.

6.6. Del impuesto de industria y comercio como tributo de carácter territorial

6.6.1. En la actualidad el régimen general del impuesto de industria y comercio se encuentra previsto en la Ley 14 de 1983. Al respecto, el artículo 32 de la ley en cita, establece que:

“Artículo 32. El impuesto de industria y comercio recaerá, en cuanto a materia imponible, sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicio que ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales, directa o indirectamente, por personas naturales, jurídicas o por sociedades de hecho, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimientos de comercio o sin ellos”.

De lo dispuesto por la norma que se acaba de transcribir, se desprende que el impuesto de industria y comercio es un tributo de propiedad territorial, en concreto de los municipios, como se deriva igualmente de lo expuesto en el Capítulo II del Título X del Decreto 1333 de 1986[97], en el que se afirma que se trata de un gravamen correspondiente a los "impuestos municipales".

6.6.2. De manera general, conforme al citado artículo 32 de la Ley 14 de 1983, los elementos esenciales que estructuran este impuesto suponen que (i) el sujeto activo es el municipio en donde se ejerzan o realicen las actividades comerciales, industriales o de servicios; (ii) el sujeto pasivo son las personas naturales o jurídicas o las sociedades de hecho que realizan directa o indirectamente el hecho generador de la obligación tributaria; (iii) el hecho gravable es el ejercicio de actividades industriales, comerciales o de servicios en el territorio del municipio; (iv) la base gravable corresponde al promedio mensual de ingresos brutos del año anterior obtenidos por el sujeto que desarrolla la actividad gravada; y finalmente, (v) la tarifa se fija en el dos al siete por mil (2-7 x 1.000) mensual para actividades industriales y en el dos al diez por mil (2-10 x 1.000) mensual para actividades comerciales y de servicios[98].

Como se infiere de lo expuesto, no cabe duda de que el impuesto de industria y comercio recae sobre actividades y no sobre artículos, siendo cada una de ellas descritas por la ley[99]. No obstante, algunas normas legales de carácter particular han fijado reglas especiales respecto de este tributo, como ocurre, por ejemplo, en relación con la actividad de generación eléctrica, en la que, como ya se dijo, su régimen se encuentra previsto en el citado artículo 7º de la Ley 56 de 1981 (reiterado por el numeral 1º del artículo 51 de la Ley 383 de 1998), cuya vigencia fue puesta de presente en las Sentencias C-486 de 1997 y C-194 de 1998, como un régimen tributario especial frente a lo consagrado en la aludida Ley 14 de 1983. Al respecto, el Consejo de Estado ha dicho que:

"La Sala reitera que mediante el artículo 7º de la Ley 56 de 1981, el legislador consagró de forma especial el impuesto de industria y comercio por la generación de energía eléctrica y definió como sujeto pasivo a las entidades propietarias de obras para generación de energía, determinó como base gravable, los kilovatios instalados en la respectiva central generadora y la gravó a una tarifa de cinco pesos ($ 5,oo) anuales por cada kilovatio instalado, reajustables anualmente en un porcentaje igual al índice nacional de costo de

vida certificado por el DANE.

Toda vez que tal norma regula de manera especial la generación de energía eléctrica para efectos del impuesto de industria y comercio, delimitando sus elementos esenciales (sujetos, base gravable y tarifa) el acto acusado debe ajustarse a las previsiones contenidas en la norma superior. (…)"[100].

6.6.3. Al margen de lo anterior, es preciso señalar que el Consejo de Estado ha reiterado que el impuesto de industria y comercio, acorde con las normas vigentes, es un sólo impuesto y de esa unidad se derivan consecuencias jurídicas, como es aquella que impide que una misma actividad sea tomada como impuesto de industria para un municipio y para otros como impuesto de comercio[101]. Esta regla incluso se deriva del artículo 35 de la Ley 14 de 1983, cuando señala que una actividad será comercial, siempre y cuando no sea considerada por la ley, como actividad industrial o de servicios.

Como lo puso de presente esta Corporación en la Sentencia C-121 de 2006[102], esta circunstancia ha conducido al origen de conflictos jurídicos de diversa índole en la identificación del municipio que puede gravar una determinada actividad, los cuales han sido debidamente resueltos por la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo, con miras a hacer efectiva la prohibición de la doble tributación. Como lo ha explicado el Consejo de Estado, la citada prohibición tiene su origen en los principios constitucionales de equidad y progresividad (CP art. 363), los cuales impiden que un mismo hecho económico sea gravado dos o más veces, pues "ello desconocería la capacidad contributiva de los contribuyentes, que pretende establecer una correlación entre la obligación tributaria y su capacidad económica, de suerte que sea [esta última] la que sirva de parámetro para cumplir con su deber de contribuir con el financiamiento de las cargas públicas del Estado, consagrado en el artículo 95 de la Constitución Política"[103].

Como efecto de lo anterior, en algunas ocasiones, el legislador ha adoptado criterios con el propósito de atender a los principios de justicia y equidad tributaria que se derivan de la prohibición de la doble tributación. Uno de ellos se encuentra en el artículo 77 de la Ley 49 de 1990[104], conforme al cual: "para el pago de industria y comercio sobre las actividades industriales, el gravamen sobre la actividad industrial se pagará en el municipio donde se encuentre ubicada la fábrica o planta industrial, teniendo como base gravable los ingresos

brutos provenientes de la comercialización de la producción".

Obsérvese como el citado criterio admite que la comercialización es parte de la producción, por lo que constituye la culminación de la actividad industrial y no se configura en una actividad comercial independiente susceptible de ser nuevamente gravada.

6.6.4. Este mismo criterio de origen legal ha sido identificado por la jurisprudencia, la cual ha sostenido de manera uniforme que la actividad industrial culmina con la venta o comercialización de lo producido, razón por la cual no puede establecerse un impuesto sobre la industria y otro sobre lo comercializado. En este contexto, en sentencia 25 de septiembre de 1989, el Consejo de Estado sostuvo que:

"Para los efectos de la labor de interpretación de la Ley 14 de 1983 que se hace en esta providencia, no se considera acertado separar la 'venta' como un hecho aparte y distinto de la 'producción', para justificar el criterio de que cada uno de ellos caracteriza dos actividades gravables distintas ejercidas por el mismo sujeto.

Para la Sala, la venta del producto es la culminación del proceso económico del industrial, pero no es actividad adicional o diferente de la fabricación del mismo. El producir por producir no es actividad industrial en sentido económico o fiscal; la actividad es la industrial y la medida del impuesto adoptada por el legislador es la venta de productos, pero ello no significa que de industrial que es, lo convierta en comercial."[105]

Más adelante, en similar sentido al del fallo anterior, en Sentencia del 15 de febrero de 2007, tras la expedición de la Ley 49 de 1990, se dijo que:

"En reiterada jurisprudencia la Sección ha señalado que la actividad industrial necesariamente requiere la comercialización de la producción, porque se fabrica no para conservar el producto, sino para que salga al mercado. La comercialización constituye una de las etapas del proceso industrial y por ello, cuando el fabricante vende su producto no se despoja de su naturaleza de industrial, sino que culmina el ciclo normal de la fabricación.

Por ello, no admite duda que la comercialización que realiza el fabricante de sus productos es actividad industrial, pues no puede convertirse en comercial lo que por disposición legal es industrial y no puede una actividad ser a la vez comercial e industrial para efectos del

impuesto de industria y comercio, según el artículo 35 de la ley 14 de 1983.

Entonces, el impuesto por la actividad industrial se causa sobre la totalidad de los ingresos provenientes de la comercialización de la producción, cualquiera que sea el municipio donde está se realice y debe pagarse en el territorio de la sede fabril o planta industrial."[106]

De igual manera, en sentencia del 27 de octubre de 2011, se expuso que:

"[Es] necesario hacer notar, respecto de los artículos analizados, que mientras la ley no limita el ejercicio de la actividad comercial dentro de la industrial, sí lo hace taxativamente con la figura inversa, vale decir, es posible, y la misma ley lo ordena, que la actividad industrial conlleve la de comercializar los productos fabricados, pero no se puede extender la actividad comercial a las otras dos actividades gravadas, ya que la norma es clara cuando al definir la actividad comercial concluye que ésta se dará "siempre y cuando no estén consideradas por el mismo Código o por esta ley, como actividades industriales o de servicios".

Por tanto, de acuerdo con el texto legal, lo primero será determinar si los ingresos gravados percibidos por un sujeto pasivo provienen de la actividad industrial, desde luego a través de su comercialización, toda vez que con el solo hecho de fabricar el industrial no percibe contraprestación alguna, en tanto lo que fabrica no sea vendido."[107]

Esta misma línea se acogió por esta Corporación en la citada sentencia C-121 de 2006, luego de recapitular varios pronunciamientos del Consejo de Estado sobre la materia, al sostener que: "la actividad industrial necesariamente requiere la comercialización de la producción, porque se fabrica no para conservar el producto, sino para que salga al mercado".

Como consecuencia de lo anterior, la sentencia en cita concluyó con un llamado al legislador para que fije criterios que impidan la doble tributación, como el previsto en el artículo 77 de la Ley 49 de 1990, a fin de preservar los principios de equidad y progresividad del sistema tributario. Puntualmente, se prescribió que:

"[La] Corte considera que para que la solución de estos conflictos no se produzca por la vía

de la interpretación de la ley en sede judicial, como se viene presentando hasta ahora, es conveniente la expedición de normas legales que con carácter general señalen pautas, orientaciones, regulaciones o limitaciones relativas al factor territorial como determinante del sujeto activo del impuesto de industria y comercio, para evitar situaciones de doble tributación por el mismo hecho económico, o conflictos entre las administraciones municipales y los contribuyentes, suscitados por la actuación administrativa a la hora de liquidar el tributo de industria y comercio, en aquellos casos en los cuales las actividades gravadas presentan elementos que se vinculan a más de un municipio."

Para concluir es claro que el impuesto de industria y comercio es un tributo del orden territorial, el cual pese a tener un régimen general no excluye la existencia de regímenes especiales, como ocurre con la generación de energía eléctrica. Este impuesto responde a un criterio o principio de unidad, el cual impide la doble tributación sobre un mismo hecho económico, como ocurriría en caso de que se gravara la venta de lo producido, pues la comercialización constituye una de las etapas del proceso industrial, cuya lógica subyace en que nadie fabrica un producto para conservarlo, sino para introducirlo al mercado.

6.7. Del examen concreto de constitucionalidad del artículo 181 de la Ley 1607 de 2012

Como ya se dijo, en el presente caso, el examen de inconstitucionalidad propuesto por el accionante contra el artículo 181 de la Ley 1607 de 2012, parte del supuesto de considerar que, para efectos del impuesto de industria y comercio, el legislador no podía señalar que la comercialización de energía eléctrica por parte de las empresas generadoras continuará gravada de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 7º de la Ley 56 de 1981, pues ello conduce al establecimiento de una exención tributaria frente a un impuesto del orden territorial contraria a los artículos 287.3 y 294 de la Constitución, lo que se traduce asimismo en un desconocimiento del artículo 363 Superior referente al principio de equidad tributaria. Finalmente, bajo el entendido que la comercialización constituye una actividad distinta que debe ser objeto de un gravamen autónomo, se afirma que la remisión al aludido artículo 7º de la Ley 56 de 1981 vulnera el principio de legalidad, en tanto no se consagrarían en la ley los elementos esenciales del tributo respecto de dicha actividad.

La mayoría de la intervinientes solicita la declaratoria de constitucionalidad del precepto acusado, con fundamento en las siguientes razones: (i) el artículo 7º de la Ley 56 de 1981

fue avalado por esta Corporación, como un régimen tributario especial para las empresas generadoras de energía eléctrica, en las Sentencias C-486 de 1997 y C-194 de 1998; (ii) la disposición demandada no consagra un nuevo mandato, ni introduce reforma alguna en el régimen del impuesto de industria y comercio, pues se trata de una norma interpretativa, cuyo objeto apunta a precisar el régimen impositivo que opera para las citadas empresas respecto de la comercialización de lo que producen; (iii) en virtud de la prohibición de la doble tributación, el precepto acusado fija el sentido y alcance del aludido régimen, en el sentido de especificar que la producción de energía comprende su comercialización, puesto que el destino natural y obvio de lo que se fabrica no es otro que su venta en las condiciones previstas en la ley, como se infiere de lo previsto en el artículo 77 de la Ley 49 de 1990[108] y lo ha admitido reiteradamente el Consejo de Estado; (iv) el alcance de la norma se restringe a la venta de energía que se crea en las plantas de producción, lo que deja a salvo el pago de este impuesto cuando una empresa igualmente preste el servicio público domiciliario de energía eléctrica acorde con el artículo 51 de la Ley 383 de 1997, al igual que aquellas hipótesis en las que una empresa de generación compre energía a otro operador para su venta, cuya actividad es susceptible de ser gravada conforme a la Ley 14 de 1983. En efecto, la descripción legal del citado impuesto del orden territorial refiere de manera particular al régimen impositivo de que cada actividad del sector.

Con base en lo anterior, (v) se considera que no existe una exención tributaria sino la precisión de la base gravable del impuesto, lo cual no resulta prohibido por la Constitución (CP arts. 287.3 y 294). De igual manera, (vi) como no se está creando, ni modificando tributo alguno, no se vulnera el principio de legalidad (CP art. 338). Por último, en la medida en que no existe una exención y tampoco se prevé un trato distinto entre empresas generadoras no se desconoce el principio de equidad (CP art. 363).

A diferencia de lo expuesto, dos intervinientes solicitan la declaratoria de inexequibilidad de la norma acusada, más allá del argumento referente a que el artículo 7ª de la Ley 56 de 1981 se encuentra derogado y, por ende, se vulnera el principio de legalidad, hipótesis que ya fue descartada previamente en esta providencia[109], se exponen los siguientes argumentos: (i) la actividad de comercialización, según la Ley 143 de 1994, consiste en la compra de energía para su posterior venta, razón por la cual se trata de un fenómeno distinto que debe ser objeto de gravamen tributario, con miras a preservar los recursos de las entidades territoriales; y adicionalmente, (ii) la expresión comercialización no puede

excluir el pago del impuesto cuando se trata de una empresa de servicios públicos domiciliarios, puesto que su actividad tiene un régimen tributario especial.

Finalmente, el concepto de la Vista Fiscal afirma que la norma debe ser declarada exequible, en el entendido que (i) la comercialización por parte de las empresas generadoras de energía debe continuar gravada de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 7º de la Ley 56 de 1981, únicamente cuando la venta de energía que se haga en forma directa al usuario no regulado sea la que produce directamente la empresa generadora y (ii) que "la función pública de regulación del servicio público de energía eléctrica debe tomar las medidas necesarias para que la distribución de toda la energía eléctrica disponible en época de escasez se haga en condiciones equitativas para todos los usuarios de Colombia, independientemente de las previas condiciones de adquisición que se hayan pactado por parte de los usuarios regulados y no regulados".

En cuanto al primer punto, se estima que la disposición acusada no desconoce la autonomía de los entes territoriales, pues lo único que hace es precisar el alcance del impuesto de industria y comercio a cargo de las empresas generadoras de energía eléctrica, acorde con el principio de legalidad. Por lo demás, su rigor normativo responde a la lógica del mencionado tributo, en el que se entiende que la venta de lo que se produce hace parte de la culminación de la actividad industrial. No obstante, la lectura de la norma debe excluir la hipótesis en la cual la empresa generadora compra la energía a otros operadores del sector, para volverla a vender en forma directa a un usuario no regulado, pues en dicho caso la obligación tributaria se causa en los términos de la Ley 14 de 1983. Respecto del segundo punto, se considera que la Corte debe hacer un llamado de atención sobre los problemas de escasez de energía que se presentan con ocasión de los fenómenos climáticos, ya que ellos repercuten en el acceso al servicio por parte de la población en general.

6.7.1. Tratamiento y alcance del impuesto de industria y comercio en las actividades del sector eléctrico

6.7.1.1. Antes de proceder al examen de fondo del precepto legal demandado, es preciso que la Corte haga una referencia al tratamiento del impuesto de industria y comercio en el sector eléctrico.

Como previamente se expuso, las empresas de dicho sector prestan el servicio público domiciliario de energía y realizan las actividades complementarias de generación, transmisión-interconexión y comercialización[110]. De conformidad con el artículo 74 de la Ley 143 de 1994, las empresas que se constituyan con posterioridad a la vigencia de la citada ley, con el objeto de "prestar el servicio público de electricidad y que hagan parte del sistema interconectado nacional no podrán tener más de una de las actividades relacionadas con el mismo con excepción de la comercialización que puede realizarse en forma combinada con una de las actividades de generación y distribución". A pesar de lo expuesto, nada obsta para que las empresas constituidas con anterioridad a la vigencia de aludida ley tengan objeto múltiple[111]. La ley 383 de 1997, en el artículo 51, determina cuándo se causa el impuesto de industria y comercio en las distintas actividades del sector y define en cada caso la base para el cálculo de la respectiva obligación tributaria. Al respecto, la norma en cita dispone que:

"Artículo 51. 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.

En los casos que a continuación se indica, se tendrán en cuenta las siguientes reglas:

1. La generación de energía eléctrica continuará gravada de acuerdo con lo previsto en el artículo 7º de la Ley 56 de 1981[112].

2. En las actividades de transmisión y conexión de energía eléctrica, el impuesto se causa en el municipio en donde se encuentre ubicada la subestación y, en la de transporte de gas combustible, en puerta de ciudad. En ambos casos, sobre los ingresos promedios obtenidos en dicho municipio.

3. En la compraventa de energía eléctrica realizada por empresas no generadoras y cuyos destinatarios no sean usuarios finales, el impuesto se causa en el municipio que corresponda al domicilio del vendedor, sobre el valor promedio mensual facturado.

Parágrafo 1º. En ningún caso los ingresos obtenidos por la prestación de los servicios públicos aquí mencionados, se gravaran más de una vez por la misma actividad. (…)".

Acorde con lo expuesto, el artículo 24.1 de la Ley 142 de 1994 señala que:

"Artículo 24. Régimen Tributario. Todas las entidades prestadoras de servicios públicos están sujetas al régimen tributario nacional y de las entidades territoriales, pero se observarán estas reglas especiales:

24.1. Los departamentos y los municipios no podrán gravar a las empresas de servicios públicos con tasas, contribuciones o impuestos que sean aplicables a los demás contribuyentes que cumplan funciones industriales o comerciales."

6.7.1.2. A partir de un examen general de las disposiciones en cita, en lo que se refiere al impuesto de industria y comercio en el sector eléctrico, se observan las siguientes reglas:

(i) Respecto del servicio público domiciliario de energía eléctrica (actividad de distribución), el inciso 1º del artículo 51 de la Ley 383 de 1997 establece que está gravado en el municipio en donde se preste el servicio al usuario final, sobre el valor promedio mensual facturado.

(ii) En lo que atañe a la transmisión y conexión de energía eléctrica, el numeral 2º del citado artículo 51 de la Ley 383 de 1997, prevé que el impuesto se causa en el municipio en donde se encuentre ubicaba la subestación, sobre el promedio de los ingresos obtenidos en dicho municipio.

(iii) En lo que concierne a la actividad de comercialización, el numeral 3º de la norma en cita, tan sólo incluye una hipótesis correspondiente a la "compraventa de energía eléctrica realizada por empresas no generadoras y cuyos destinatarios no sean usuarios finales", caso en el cual el impuesto se causa en el municipio que corresponda al domicilio del vendedor, sobre el valor promedio mensual facturado. Los sujetos pasivos de esta obligación, como se infiere de lo expuesto, son los denominados comercializadores puros, es decir, empresas no generadoras que compran y venden energía pero que no la producen. Además se resalta que el hecho generador –en este caso– no incluye la venta de energía a usuarios finales.

(iv) Finalmente, en lo relacionado con la generación de energía eléctrica, el numeral 1º del

artículo 51 de la Ley 383 de 1997 establece que se encuentra gravada conforme a lo dispuesto en el artículo 7º de la Ley 56 de 1981, la cual dispone que:

"Artículo 7.- 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.

El Gobierno Nacional fijará mediante decreto la proporción en que dicho impuesto debe distribuirse entre los diferentes municipios afectados en 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. (...)"

Esta disposición establece que las entidades propietarias de obras para la generación de energía eléctrica podrán ser gravadas sobre la base de su capacidad instalada en la respectiva central generadora. Como lo señaló esta Corporación en las Sentencias C-486 de 1997 y C-194 de 1998, se trata de un régimen especial en virtud del cual el monto de la obligación tributaria no depende de la magnitud de las operaciones realizadas, sino de las condiciones con que cuenta el sujeto pasivo para el desarrollo de su actividad. Finalmente, lo previsto en el numeral 1º del artículo 51 de la Ley 383 de 1997 es objeto de precisión con la ley actualmente demandada, en el sentido de señalar que la energía producida que se comercializa se encuentra sometida al mismo régimen tributario del artículo 7º de la Ley 56 de 1981.

6.7.2. Del examen del caso concreto

A partir de los argumentos expuestos en la demanda, en las distintas intervenciones y en el concepto de la Vista Fiscal, y de conformidad con las consideraciones señaladas a lo largo de esta providencia, encuentra la Corte que la disposición demandada no desconoce los preceptos constitucionales invocados por el demandante, por las siguientes razones:

6.7.2.1. En primer lugar, el artículo 181 de la Ley 1607 de 2012 corresponde a una norma interpretativa, cuyo objeto es precisar el alcance de la actividad industrial de las empresas generadoras de energía eléctrica, con miras al pago del impuesto de industria y comercio como tributo del orden territorial. Así las cosas, a diferencia de lo expuesto por el actor, el precepto demandado no introduce una exención tributaria, pues se limita a aclarar el alcance de la base gravable del aludido impuesto, en el sentido de reconocer que la venta de lo producido hace parte de dicha actividad industrial, como ocurre en términos generales con lo expuesto en el citado artículo 77 de la Ley 49 de 1990[113].

Si bien el artículo 294 del Texto Superior, conforme al cual: "La ley no podrá conceder exenciones ni tratamientos preferenciales en relación con los tributos de propiedad de las entidades territoriales", le impone un límite a la facultad del legislador de consagrar exenciones, en aras de salvaguardar el principio de autonomía de las entidades territoriales (CP art. 287.3), dicha restricción no suprime la competencia que le asiste al Congreso de la República para, de manera general y abstracta, señalar los linderos de la actividad impositiva a nivel territorial. Precisamente, como ya se dijo, en la Sentencia C-992 de 2004 se señaló que:

"[S]egún la doctrina reiterada de esta Corte, las protecciones constitucionales a los recursos de las entidades territoriales previstas en los citados artículos 294 y 362 superiores no implican que una vez establecido un tributo territorial, el Congreso pierda la posibilidad de modificarlo o incluso suprimirlo. Como Colombia es un Estado unitario (CP art. 1º), la autonomía tributaria de las entidades territoriales no equivale a soberanía y por ello las facultades tributarias de dichas entidades deben ejercerse de conformidad con las leyes expedidas por el Congreso, quien conserva, dentro de ciertos límites, la facultad de derogar o modificar los tributos territoriales. (…) Como corresponde a la ley autorizar y delimitar los tributos territoriales, entonces el Congreso puede, al definir esos tributos, precisar que determinadas actividades no pueden ser gravadas por las entidades territoriales, sin que dichas exclusiones o prohibiciones sean en sí mismas inconstitucionales, puesto que no se trata de la exención a un tributo existente sino de la delimitación de los elementos de un impuesto territorial."[114]

A partir de lo anterior, como previamente se expuso, la distinción entre exención y configuración, para efectos de determinar si se está o no vulnerando el artículo 294 del

Texto Superior, depende de lo siguiente: “si el tributo territorial ya existe y está claramente delimitado, entonces la ley no puede exceptuar a determinados sujetos de su pago, por cuanto estaría estableciendo una exención a un impuesto territorial, que vulnera el mencionado precepto constitucional”[115]. Por el contrario, si la ley no está exceptuando a determinados contribuyentes, sino tan sólo delimitando en abstracto los elementos esenciales del tributo, entonces no existe una vulneración del citado precepto constitucional, sino el ejercicio autónomo de la potestad de configuración normativa por parte del Congreso.

En el asunto bajo examen, es claro que ocurre esta última hipótesis, pues a través de una norma interpretativa, el legislador tan sólo está precisando el alcance de la actividad industrial de las empresas generadoras de energía eléctrica, en el sentido de prevenir cualquier discusión sobre la base gravable del impuesto de industria y comercio a su cargo, al entender que la venta de lo producido continuará haciendo parte de dicha actividad industrial.

No se trata entonces de una medida legislativa que beneficie a determinados contribuyentes con nombre propio, ni que tampoco privilegie a unos generadores de energía eléctrica frente al resto, a partir del cumplimiento de unas características generales o particulares previstas en la ley. Por el contrario, la norma objetada responde a un ejercicio válido del legislador dirigido a precisar la base gravable de un impuesto, sin impedir el nacimiento de la obligación tributaria respecto a determinados sujetos (como ocurriría en el caso de la exención), ni tampoco brindando condiciones extraordinarias entre ellos (como ocurriría en el caso de otorgar un trato preferencial). Es simplemente la consagración de una regulación con carácter general en materia de industria y comercio, con el fin de aclarar el alcance del deber tributario que les cabe a las empresas generadoras de energía eléctrica[116].

Esta decisión del legislador se apoya adicionalmente en tres importantes antecedentes. El primero referente a que no existe en el régimen del impuesto de industria y comercio una norma especial que grave de manera indepen-diente la comercialización de la energía eléctrica producida por parte de las empresas generadoras. En efecto, como se indicó con anterioridad, el artículo 51 de la Ley 383 de 1997 grava con el mencionado impuesto, en el inciso 1º, a la empresa que tiene bajo su cargo la prestación del servicio público

domiciliario de energía eléctrica (distribuidor); en el numeral 2º, a quienes desarrollan la actividad de transmisión y conexión; y finalmente, en el numeral 3º, al denominado comercializador puro.

El segundo previsto en el parágrafo 1º de la Ley 383 de 1997, el cual ordena que: "en ningún caso los ingresos obtenidos por la prestación de los servicios públicos aquí mencionados [esto es, las actividades vinculadas con la prestación del servicio de energía eléctrica], se gravarán más de una vez por la misma actividad". Dicha prohibición busca preservar el criterio o principio de unidad respecto del impuesto de industria y comercio, cuyo objeto impide que una misma actividad sea tomada como impuesto de industria para un municipio y para otros como impuesto de comercio[117]. Ello ocurriría –según se ha expuesto por la jurisprudencia del Consejo de Estado– en caso de que se gravara la venta de lo producido, pues la comercialización constituye una de las etapas del proceso industrial, cuya lógica subyace en que nadie fabrica un producto para conservarlo, sino para introducirlo al mercado. Esta regla se replica en el artículo 35 de la Ley 14 de 1983, cuando señala que una actividad será comercial, siempre y cuando no sea considerada por la ley, como actividad industrial o de servicios.

El tercero, estrechamente vinculado con el anterior, supone la existencia de un criterio jurisprudencial consolidado respecto del impuesto de industria y comercio, en el que se ha entendido que la actividad industrial necesariamente requiere la comercialización de lo elaborado, ya que cuanto el fabricante vende su producto no se despoja de su naturaleza industrial, sino que culmina el ciclo normal de la producción. Así lo ha puesto de presente el Consejo de Estado, incluso en casos relacionados con la actividad de las empresas generadoras de energía eléctrica. En este sentido, en sentencia del 20 de octubre de 2000, se manifestó que:

"De acuerdo con lo anterior, la actora en una entidad dedicada a generar y transmitir energía, y la primera de las actividades en mención es una actividad industrial; el hecho de que en desarrollo de su objeto pueda comprar y vender energía no quiere decir que se dedique a comercializar energía de manera primordial, pues la comercialización de la energía es una actividad que puede ejercer en desarrollo de su objeto principal, o sea, el de generar energía, en este caso.

Adicionalmente, la comercialización de la producción por parte del industrial es la fase final de su actividad industrial y no una actividad distinta, pues 'nadie produce para producir'. Así mismo, a términos del artículo 35 de la Ley 14 de 1983, son actividades comerciales las destinadas al expendio, compraventa, o distribución de bienes o mercancías, tanto al por mayor como al por menor, y 'las demás definidas como tales por el Código de Comercio siempre y cuando no estén consideradas por el mismo código o por esta ley, como actividades industriales o de servicios'.

Así las cosas, y si la actividad industrial de la actora, esto es la generación de energía, que necesariamente envuelve su comercialización, no deja de ser tal precisamente por involucrar la comercialización, y si de otra parte, la comercialización no puede ser considerada como actividad comercial porque ya es calificada de industrial, y legalmente no puede catalogarse como mercantil la actividad ya calificada como industrial, es evidente que la actividad de la actora, esto es, la generación de energía con comercialización de la misma, es una actividad netamente industrial."[118]

En el mismo sentido, en fallo del pasado 28 de agosto de 2013, se expuso que: "(…) cuando la venta o comercialización de energía la hace directamente quien la genera, esa actividad se considera de tipo industrial, porque se integra directamente a la de generación"[119].

Así las cosas, en ningún momento, la disposición acusada pretende exceptuar a determinados sujetos del pago del impuesto de industria y comercio, por el contrario, en virtud del principio de configuración normativa, con una vocación general y abstracta, el legislador tan sólo precisa el alcance de la base gravable de este impuesto respeto de las empresas generadoras de energía eléctrica, ajena a cualquier tipo de exención o tratamiento preferencial lesivo del artículo 294 del Texto Superior. De ahí que, en principio, en criterio de la Corte, no se desconoce la prohibición consagrada en el citado precepto constitucional, ni tampoco se vulnera el principio de autonomía de las entidades territoriales consagrado en el artículo 287.3 de la Constitución.

Aunado a lo anterior no puede considerarse que existe un trato preferencial por el simple hecho de que el legislador haya reiterado que las empresas generadoras están sometidas a un régimen especial respecto del impuesto de industria y comercio (Ley 56 de 1981), ya que la existencia del mismo fue avalado en su constitucionalidad en las Sentencias C-486

de 1997 y C-194 de 1998, en las que se dispuso que el Congreso de la República, en desarrollo de su potestad de configuración normativa, puede adecuar o modular el régimen impositivo aplicable a un determinado tributo, ya sea de alcance nacional o de carácter territorial, de acuerdo con el sector económico al cual se dirige y al resto de las cargas que se le imponen en el ordenamiento jurídico, siempre que mantenga una vocación general y respete los principios constitucionales que limitan el actuar tributario.

6.7.2.2. En segundo lugar, en la medida en que el precepto legal acusado no consagra una exención, ni un trato preferencial, es claro que tampoco desconoce el principio de equidad tributaria. A partir de lo expuesto, no cabe duda de que el propósito del legislador se proyecta en un sentido totalmente distinto, pues lo que busca es hacer efectiva la prohibición de la doble tributación por un mismo hecho económico, en aras de salvaguardar el citado principio constitucional y la progresividad del sistema tributario, tal y como se deriva del artículo 363 del Texto Superior. En este orden de ideas, se torna efectivo el llamado realizado por esta Corporación en la Sentencia C-121 de 2006, en la que se pidió del Congreso de la República la fijación de criterios, como el previsto en el artículo 77 de la Ley 49 de 1990, para impedir la ocurrencia del citado fenómeno[120].

Adicionalmente, el trato que se prevé para los generadores en el precepto legal demandado es exactamente el mismo, sin que se pueda extraer que se esté beneficiando a un sujeto o una situación jurídica determinada, más aún cuando el régimen tributario especial para las empresas generadoras de energía eléctrica fue previamente declarado exequible por esta Corporación, como previamente se explicó.

6.7.2.3. En tercer lugar, es evidente que tampoco se presenta una violación del artículo 338 de la Constitución, pues no se está creando un nuevo tributo que exija la determinación de sus elementos esenciales acorde con el principio de legalidad. Al contrario, como ya se dijo, se está básicamente en presencia de una norma interpretativa dirigida a precisar el alcance de la base gravable del impuesto de industria y comercio a cargo de las empresas generadoras.

6.7.2.4. No obstante lo anterior, como se puso de presente por varios intervinientes, es preciso delimitar el concepto de comercialización, ya que aun cuando una noción restringida lo vincula con la venta de lo producido, también puede implicar un fenómeno de reventa,

esto es, comprar para vender. Dicha circunstancia se infiere de la descripción legal y regulatoria de dicha actividad. Así, por ejemplo, el artículo 11 de la Ley 143 de 1994, dispone que la comercialización es "la actividad consistente en la compra de energía y su venta a los usuarios finales, regulados o no regulados", mientras que el artículo 1º de la Resolución No. 054 de 1994 de la CREG[121], señala que la comercialización de electricidad es toda "actividad de compra y venta de energía en el mercado mayorista y su venta con destino a otras operaciones en dicho mercado o a los usuarios finales".

En aquellos casos en que una empresa generadora compra la energía a otra empresa generadora o a una comercializadora para, a su vez, volverla a vender en forma directa a través de contratos bilaterales a usuarios no regulados o a otros agentes del mercado[122], es indudable que en dicha hipótesis el generador no actúa como "productor o fabricante" sino como un simple "comercializador", razón por la que su obligación tributaria se debe causar conforme con las reglas generales del impuesto de industria y comercio, tal y como lo sostienen el Instituto Colombiano de Derecho Tributario, la Contraloría General de la República y la Procuraduría General de la Nación.

Una lectura en sentido contrario conduciría al desconocimiento del artículo 294 del Texto Superior, pues se estaría concediendo una exención o tratamiento preferencial a las empresas generadoras, al excluirlas del pago del impuesto de industria y comercio sobre una actividad comercial gravada conforme con los artículos 32 y subsiguientes de la Ley 14 de 1983. A su vez se afectaría la autonomía de las entidades territoriales, cuyo reducto mínimo se encuentra en la posibilidad de administrar sus recursos y de establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones (CP art. 287.3). A diferencia de lo expuesto en el acápite anterior, en este caso sí se presentaría un desconocimiento de la Constitución, pues el legislador estaría excluyendo a unos determinados sujetos de la obligación de pagar un impuesto territorial vinculado con un hecho autónomo, como lo es la mera comercialización, la cual, por su propia naturaleza, constituye una actividad económica gravada a favor de los municipios en la actualidad (Ley 14 de 1983)[123]. Lo que no sucede frente a la empresa generadora que simplemente vende la energía por él producida, en cuyo caso, como ya se explicó, se está en presencia de una misma actividad industrial, en la que el legislador se limitó a aclarar el alcance de la base gravable del impuesto de industria y comercio. No sobra insistir en que la comercialización constituye una de las etapas del proceso industrial, cuya lógica subyace en que nadie fabrica un

producto para conservarlo, sino para introducirlo al mercado.

Por esta razón, en aras de proteger el citado principio de autonomía de las entidades territoriales, se declarará la exequibilidad del artículo 181 de la Ley 1607 de 2012, en el entendido de que lo allí establecido no aplica respecto de la comercialización de energía no producida por parte de las empresas generadoras de energía eléctrica. Vale la pena precisar que este condiciona-miento responde a la necesidad de extraer una formula general que incluya las distintas vías por medio de las cuales las empresas generadoras venden o comercializan energía y los diferentes actores con los cuales pueden relacionarse (otros generadores, distribuidores, comercializadores puros o usuarios no regulados)[124].

6.7.2.5. Finalmente, en cuanto al segundo condicionamiento propuesto por la Procuraduría General de la Nación, conforme al cual se debe hacer un llamado para que se adopten medidas regulatorias que permitan asegurar el servicio de energía eléctrica en época de escasez, esta Corporación considera que no está llamado a prosperar, básicamente porque se trata de un asunto que no se deriva directamente de lo previsto en la disposición acusada y, por lo mismo, no fue puesto de presente, ni controvertido a la largo del presente juicio de constitucionalidad. En este sentido, como se expuso en la Sentencia C-766 de 2013: "este Tribunal se ha abstenido de pronunciarse sobre nuevos cargos planteados por el Procurador General de la Nación, en las Sentencias C-130 de 2004, C-237A de 2004, C-211 de 2007 y C-292 de 2007, al entender que el alcance de su concepto se circunscribe a la acusación formulada por el demandante, esto es, a aquellos cargos que han sido objeto de valoración para su admisión por parte del órgano de control constitucional, y que también han sido materia de pronunciamiento por quienes voluntaria u obligatoriamente intervienen en el proceso de constitucionalidad."[125]

6.8. Síntesis

6.8.1. En el caso bajo examen, esta Corporación encontró que el artículo el 181 de la Ley 1607 de 2012 no vulneró los artículos 287.3, 294, 338 y 363 de la Constitución Política. En primer lugar, este Tribunal estableció que el precepto legal acusado corresponde a una norma interpretativa, cuyo objeto es precisar el alcance de la actividad industrial de las empresas generadoras de energía eléctrica, con respecto al pago del impuesto de industria

y comercio. De donde resulta que, a diferencia de lo expuesto por el actor, no introduce una exención tributaria, sino que simplemente se limita a aclarar el alcance de la base gravable del aludido impuesto, en el sentido de reconocer que la venta de lo producido hace parte de dicha actividad industrial. En este orden de ideas se recordó que, aun cuando el artículo 294 del Texto Superior, conforme al cual: "La ley no podrá conceder exenciones ni tratamientos preferenciales en relación con los tributos de propiedad de las entidades territoriales", le impone un límite a la facultad del legislador de consagrar exenciones, en aras de salvaguardar el principio de autonomía de las entidades territoriales, dicha restricción no suprime la competencia que le asiste al Congreso de la República para, de manera general y abstracta, señalar los linderos de la actividad impositiva a nivel territorial.

En la medida en que el precepto legal acusado no consagra una exención, este Tribunal concluyó que tampoco desconoce el principio de equidad tributaria, más aún cuando lo que busca es hacer efectiva la prohibición de la doble tributación por un mismo hecho económico, en aras de salvaguardar el citado principio constitucional y la progresividad del sistema tributario. Por lo demás, es evidente que no se presentó una violación del artículo 338 de la Constitución, pues no se está creando un nuevo tributo que exija la determina-ción de sus elementos esenciales acorde con el principio de legalidad.

No obstante lo anterior, esta Corporación encontró necesario delimitar el concepto de comercialización, ya que si bien una noción restringida lo vincula con la venta de lo producido, también puede implicar un fenómeno de reventa, esto es, comprar para vender. Para la Corte, en aquellos casos en que una empresa generadora compra la energía a otra empresa generadora o a una comercializadora para, a su vez, volverla a vender en forma directa a través de contratos bilaterales a usuarios no regulados o a otros agentes del mercado, es indudable que en dicha hipótesis el generador no actúa como "productor" sino como un simple "comercializador", razón por la que su obligación tributaria se debe causar conforme con las reglas generales del impuesto de industria y comercio. Una lectura en sentido contrario conduciría al desconocimiento del artículo 294 del Texto Superior, pues se estaría concediendo una exención o tratamiento preferencial a las empresas generadoras, al excluirlas del pago del impuesto de industria y comercio sobre una actividad comercial gravada conforme a los artículos 32 y subsiguientes de la Ley 14 de 1983. A su vez se afectaría la autonomía de las entidades territoriales, cuyo reducto mínimo se encuentra en

la posibilidad de administrar sus recursos y de establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones (CP art. 287.3).

Por esta razón, en aras de proteger el citado principio de autonomía de las entidades territoriales, la Corte decidió declarar la exequibilidad del artículo 181 de la Ley 1607 de 2012, en el entendido de que lo allí establecido no aplica respecto de la comercialización de energía no producida por parte de las empresas generadoras de energía eléctrica.

En mérito de lo expuesto, la Sala Plena de la Corte Constitucional de la República de Colombia, administrando justicia en nombre del pueblo y por mandato de la Constitución,

RESUELVE

Declarar EXEQUIBLE, por los cargos propuestos y analizados, el artículo 181 de la Ley 1607 de 2012, en el entendido de que lo allí establecido no aplica respecto de la comercialización de energía no producida por parte de las empresas generadoras de energía eléctrica.

Notifíquese, comuníquese, publíquese, insértese en la Gaceta de la Corte Constitucional y archívese el expediente.

LUIS ERNESTO VARGAS SILVA

Presidente

JORGE IGNACIO PRETELT CHALJUB

Magistrado

MAURICIO GONZÁLEZ CUERVO

Magistrado

Ausente con excusa

LUIS GUILLERMO GUERRERO PÉREZ

Magistrado

MARTHA VICTORIA SÁCHICA MÉNDEZ

Magistrada (E)

GABRIEL EDUARDO MENDOZA MARTELO

Magistrado

MARIA VICTORIA CALLE CORREA

Magistrada

Con aclaración de voto

GLORIA STELLA ORTÍZ DELGADO

Magistrada

Ausente con permiso

JORGE IVAN PALACIO PALACIO

Magistrado

SONIA VIVAS PINEDA

Secretaria General (E)

ACLARACIÓN DE VOTO DE LA MAGISTRADA

MARIA VICTORIA CALLE CORREA

A LA SENTENCIA C-587/14

Referencia: expediente D-10060

Asunto: Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 181 de la Ley 1607 de

2012, “Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones”

Demandante:

Jairo Díaz Hernández

Magistrado Ponente:

LUIS GUILLERMO GUERRERO PÉREZ

Con el debido respeto, aclaro mi voto con el fin de precisar el sentido en el cual entiendo la parte resolutiva de esta providencia.

Si bien comparto la decisión en su parte motiva y también la declaratoria de exequibilidad condicionada de la norma, considero necesario señalar que los términos empleados para expresar el condicionamiento no son del todo nítidos en cuanto al alcance que tiene la determinación de la Corte en este caso. En efecto, la Corporación condicionó la exequibilidad de la norma a que se entienda que “no aplica respecto de la comercialización de energía no producida por parte de las empresas generadoras de energía eléctrica”. Como está expresado, el condicionamiento puede a primera vista dar la impresión de que en virtud suya la norma se puede aplicar a todos los casos en los cuales la energía es producida por empresas generadoras de energía eléctrica, con independencia de si quien la comercializa ha sido directamente quien la produjo. No obstante, y a la luz de la parte motiva, lo que esta resolución quiere decir es lo siguiente.

La norma demandada –en su versión legislativa original- parecía referirse en general a la comercialización de energía por parte de empresas generadoras de energía eléctrica. Ahora bien, en esta categoría pueden distinguirse dos tipos de comercialización: una es la comercialización de energía directamente por quien la produce (una misma empresa la genera y la comercializa), y otra es la comercialización -por parte de una empresa- de energía eléctrica generada por otra empresa (hay al menos dos empresas en relación: una que genera la energía y otra que la comercializa). El condicionamiento busca limitar el sentido de la norma, para que se ajuste a la Constitución, y precisa que la misma no está llamada a aplicarse respecto del segundo tipo de comercialización. Esto se infiere

claramente del siguiente apartado de las motivaciones:

“es preciso delimitar el concepto de comercialización, ya que aun cuando una noción restringida lo vincula con la venta de lo producido, también puede implicar un fenómeno de reventa, esto es, comprar para vender. Dicha circunstancia se infiere de la descripción legal y regulatoria de dicha actividad. Así, por ejemplo, el artículo 11 de la Ley 143 de 1994, dispone que la comercialización es “la actividad consistente en la compra de energía y su venta a los usuarios finales, regulados o no regulados”, mientras que el artículo 1º de la Resolución No. 054 de 1994 de la CREG, señala que la comercialización de electricidad es toda “actividad de compra y venta de energía en el mercado mayorista y su venta con destino a otras operaciones en dicho mercado o a los usuarios finales”.

En aquellos casos en que una empresa generadora compra la energía a otra empresa generadora o a una comercializadora para, a su vez, volverla a vender en forma directa a través de contratos bilaterales a usuarios no regulados o a otros agentes del mercado, es indudable que en dicha hipótesis el generador no actúa como “productor o fabricante” sino como un simple “comercializador”, razón por la que su obligación tributaria se debe causar conforme con las reglas generales del impuesto de industria y comercio, tal y como lo sostienen el Instituto Colombiano de Derecho Tributario, la Contraloría General de la República y la Procuraduría General de la Nación.

Una lectura en sentido contrario conduciría al desconocimiento del artículo 294 del Texto Superior, pues se estaría concediendo una exención o tratamiento preferencial a las empresas generadoras, al excluirlas del pago del impuesto de industria y comercio sobre una actividad comercial gravada conforme con los artículos 32 y subsiguientes de la Ley 14 de 1983. A su vez se afectaría la autonomía de las entidades territoriales, cuyo reducto mínimo se encuentra en la posibilidad de administrar sus recursos y de establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones (CP art. 287.3). A diferencia de lo expuesto en el acápite anterior, en este caso sí se presentaría un desconocimiento de la Constitución, pues el legislador estaría excluyendo a unos determinados sujetos de la obligación de pagar un impuesto territorial vinculado con un hecho autónomo, como lo es la mera comercialización, la cual, por su propia naturaleza, constituye una actividad económica gravada a favor de los municipios en la actualidad (Ley 14 de 1983). Lo que no sucede frente a la empresa generadora que simplemente vende la energía por él producida,

en cuyo caso, como ya se explicó, se está en presencia de una misma actividad industrial, en la que el legislador se limitó a aclarar el alcance de la base gravable del impuesto de industria y comercio. No sobra insistir en que la comercialización constituye una de las etapas del proceso industrial, cuya lógica subyace en que nadie fabrica un producto para conservarlo, sino para introducirlo al mercado.

Por esta razón, en aras de proteger el citado principio de autonomía de las entidades territoriales, se declarará la exequibilidad del artículo 181 de la Ley 1607 de 2012, en el entendido de que lo allí establecido no aplica respecto de la comercialización de energía no producida por parte de las empresas generadoras de energía eléctrica. Vale la pena precisar que este condiciona-miento responde a la necesidad de extraer una formula general que incluya las distintas vías por medio de las cuales las empresas generadoras venden o comercializan energía y los diferentes actores con los cuales pueden relacionarse (otros generadores, distribuidores, comercializadores puros o usuarios no regulados)".

Fecha ut supra

MARÍA VICTORIA CALLE CORREA

Magistrada

[1] Al respecto, es preciso tener en cuenta lo previsto en el artículo 7° de la Ley 56 de 1981, conforme al cual: "Artículo 7.- 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:

[2] La norma en cita dispone que: "Artículo 32.- El Impuesto de Industria y Comercio recaerá, en cuanto a materia imponible, sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicio que ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales, directa o indirectamente, por personas naturales, jurídicas o por sociedades de hecho, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimientos de comercio o sin ellos".

[3] De acuerdo con la citada norma: "Artículo 51.- 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. // En los casos que a continuación se indica, se tendrán en cuenta las siguientes reglas: 1. La generación de energía eléctrica continuará gravada de acuerdo con lo previsto en el artículo 7o. de la Ley 56 de 1981. // 2. En las actividades de transmisión y conexión de energía eléctrica, el impuesto se causa en el municipio en donde se encuentre ubicada la subestación y, en la de transporte de gas combustible, en puerta de ciudad. En ambos casos, sobre los ingresos promedios obtenidos en dicho municipio. // 3. En la compraventa de energía eléctrica realizada por empresas no generadoras y cuyos destinatarios no sean usuarios finales, el impuesto se causa en el municipio que corresponda al domicilio del vendedor, sobre el valor promedio mensual facturado. // Parágrafo 1.- En ningún caso los ingresos obtenidos por la prestación de los servicios públicos aquí mencionados, se gravarán más de una vez por la misma actividad. // Parágrafo 2.- Cuando el impuesto de industria y comercio causado por la prestación de los servicios públicos domiciliarios a que se refiere este artículo, se determine anualmente, se tomará el total de los ingresos mensuales promedio obtenidos en el año correspondiente. Para la determinación del impuesto por períodos inferiores a un año, se tomará el valor mensual promedio del respectivo período."

[4] El precepto en cita establece que: "Artículo 24. Régimen tributario. Todas las entidades prestadoras de servicios públicos están sujetas al régimen tributario nacional y de las entidades territoriales, pero se observarán estas reglas especiales: 24.1. Los departamentos y los municipios podrán gravar a las empresas de servicios públicos con tasas, contribuciones o impuestos que sean aplicables a los demás contribuyentes que cumplan funciones industriales o comerciales (...)".

[5] Al respecto, se señala que: "[La] aplicación de las normas reglamentarias del artículo 7º de la Ley 56 de 1981, y la interpretación integral de las demás normas especiales que establecen el impuesto de industria y comercio en relación con las demás actividades o fases de la prestación del servicio público domiciliario de energía eléctrica nos permiten concluir que el artículo 7ª de la Ley 56 de 1981 solamente regula el régimen del tributo correspondiente a las actividades de generación eléctrica, y las demás actividades complementarias al mismo, como lo es las líneas de conexión a las redes de interconexión y transmisión del Sistema Interconectado Nacional SIN. Por lo tanto, otras actividades

distintas a la generación eléctrica no están comprendidas por el artículo 7 de la Ley 56 de 1981, y la mención de dicho artículo en la norma demandada, art. 181 de la Ley 1607 de 2012, no tiene la virtud de modificar el régimen del impuesto de industria y comercio en relación con las actividades correspondientes a la comercialización de la energía eléctrica. Tampoco tendría el efecto de modificar la interpretación jurisprudencial citada de la vigencia de los dos regímenes tributarios, el de la Ley 56 de 1981, y el artículo 51 de la Ley 383 de 1997, el cual comprende otras actividades gravadas como la transmisión y conexión, la compraventa por empresas no generadoras, y la prestación de los servicios públicos domiciliarios al usuario final, las cuales se someten a reglas distintas de causación, base gravable y tarifa del impuesto de industria y comercio".

[6] Al respecto, se transcribe el siguiente aparte: "Por último, no sobra reiterar que el precepto acusado no vulnera en forma alguna el artículo 294 de la Carta Política, pues al establecer el legislador de 1981 en cabeza de las centrales generadoras de energía eléctrica, el pago del impuesto de industria y comercio por la generación y transmisión de energía, que corresponde en forma facultativa al municipio como ente territorial cobrarlo y fijar su tarifa, no se están concediendo, a juicio de la Corte, exenciones ni tratamientos preferenciales en relación con dichos tributos, como erróneamente lo estima el actor, ya que como se ha expresado, se trata de una normatividad de carácter especial que regula el impuesto de industria y comercio que se cobra a las centrales generadoras de energía eléctrica, lo cual se ajusta en su integridad al ordenamiento superior".

[7] Resolución No. 024 de 1995 de la CREG.

[8] Ibídem.

[9] En palabras del interviniente: "Quienes realicen actividades de transmisión, distribución o comercialización de energía eléctrica y las demás labores complementarias, pagan el impuesto de industria y comercio de conformidad con las disposiciones de la Ley 56 de 1981, siempre que sean realizadas por entidades propietarias de las obras para la generación de energía eléctrica, mientras que cuando no sean propietarias lo cancelan de acuerdo con lo previsto por la Ley 14 de 1983". (Subrayado conforme al texto original).

[10] El artículo 74 de la Ley 143 de 1994 dispone que: "Artículo 74. Las empresas que se constituyan con posterioridad a la vigencia de esta Ley con el objeto de prestar el servicio

público de electricidad y que hagan parte del sistema interconectado nacional no podrá tener más de una de las actividades relacionadas con el mismo con excepción de la comercialización que puede realizarse en forma combinada con una de las actividades de generación y distribución."

[11] La norma en cita establece que: "Artículo 195. El impuesto de industria y comercio recaerá, en cuanto a materia imponible, sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicio que se ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales, directa o indirectamente, por personas naturales, jurídicas o por sociedades de hecho, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimientos de comercio o sin ellos."

[12] Sobre este punto se transcribe, entre otros, el siguiente fragmento jurisprudencial: "Ahora bien, el hecho de que EPM genere energía constituye una actividad complementaria e independiente a la de prestar el servicio público domiciliario de energía, en tales condiciones, como se explicó, los efectos tributarios de cada una se someten a reglas diferentes, máxime cuando existe una regulación especial frente al impuesto de industria y comercio en este tipo de empresas, como es la señalada en el artículo 51 de la Ley 383 de 1997".

[13] Al respecto, se transcribe el siguiente aparte: "(...) es conveniente la expedición de normas legales que con carácter general señalen pautas, orientaciones, regulaciones o limitaciones relativas al factor territorial como determinante del sujeto activo del impuesto de industria y comercio, para evitar situaciones de doble tributación por el mismo hecho económico, o conflictos entre las administraciones municipales y los contribuyentes, suscitados por la actuación administrativa a la hora de liquidar el tributo de industria y comercio, en aquellos casos en los cuales las actividades gravadas presentan elementos que se vinculan a más de un municipio".

[14] La norma en cita dispone que: "Artículo 51. 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.

En los casos que a continuación se indica, se tendrán en cuenta las siguientes reglas:

1. La generación de energía eléctrica continuará gravada de acuerdo con lo previsto en el artículo 7o. de la Ley 56 de 1981.

2. En las actividades de transmisión y conexión de energía eléctrica, el impuesto se causa en el municipio en donde se encuentre ubicada la subestación y, en la de transporte de gas combustible, en puerta de ciudad. En ambos casos, sobre los ingresos promedios obtenidos en dicho municipio.

3. En la compraventa de energía eléctrica realizada por empresas no generadoras y cuyos destinatarios no sean usuarios finales, el impuesto se causa en el municipio que corresponda al domicilio del vendedor, sobre el valor promedio mensual facturado.

Parágrafo 1o. En ningún caso los ingresos obtenidos por la prestación de los servicios públicos aquí mencionados, se gravarán más de una vez por la misma actividad.

Parágrafo 2o. Cuando el impuesto de industria y comercio causado por la prestación de los servicios públicos domiciliarios a que se refiere este artículo, se determine anualmente, se tomará el total de los ingresos mensuales promedio obtenidos en el año correspondiente. Para la determinación del impuesto por períodos inferiores a un año, se tomará el valor mensual promedio del respectivo período."

[15] La citada disposición establece que: "Para el pago del impuesto de industria y comercio sobre las actividades industriales, el gravamen sobre la actividad industrial se pagará en el municipio donde se encuentre ubicada la fábrica o planta industrial, teniendo como base gravable los ingresos brutos provenientes de la comercialización de la producción".

[16] Al respecto, se afirma que: "La actividad de comercialización de energía es distinta a la actividad de generar o producir energía y se limita a la compra de energía eléctrica y su venta a usuarios finales. Así las cosas, el artículo demandado no hace otra cosa que precisar las confusiones interpretativas que por desconocimiento del sector se puedan plantear, como efectivamente sucede en la demanda. Dicha confusión surgen del hecho de que, para efectos operativos, regulatorios y de control, toda la energía generada debe pasar por un sistema común para su transporte y comercialización, toda vez que para que la energía pueda llegar a cada uno de los usuarios del servicio, se hace necesario y así lo ha establecido la normatividad colombiana, de un Sistema de Despacho Centralizado, sin que

dicha circunstancia desdibujé o modifique la actividad de generación (…), la cual, como es apenas lógico, produce para vender su producción".

[17] Al respecto, se cita el artículo 45 de la Ley 99 de 1993, conforme al cual: "Artículo 45. transferencia del sector eléctrico. Las empresas generadoras de energía hidroeléctrica cuya potencia nominal instalada total supere los 10.000 kilovatios, transferirán el 6% de las ventas brutas de energía por generación propia de acuerdo con la tarifa que para ventas en bloque señale la Comisión de Regulación Energética, de la manera siguiente:

2. El 3% para los municipios y distritos localizado en la cuenca hidrográfica, distribuidos de la siguiente manera:

a) El 1.5% para los municipios y distritos de la cuenca hidrográfica que surte el embalse, distintos a las que trata el literal siguiente;

b) El 1.5% para los municipios y distritos donde se encuentran en el embalse;

c) Cuando los municipios y distritos en donde se encuentren instaladas las plantas hidroeléctricas, no sean parte de la cuenca o del embalse, recibirán el 0.2%, el cual se descontará por partes iguales de los porcentajes de que tratan los literales a) y b) anteriores.

Cuando los municipios y distritos sean a la vez cuenca y embalse participarán proporcionalmente en las transferencias de que hablan los literales a) y b) del numeral segundo del presente artículo.

3. En el caso de centrales térmicas la transferencia de que trata el presente artículo será del 4% que se distribuirá así:

a) 2.5% para la Corporación Autónoma Regional para la protección del medio ambiente del área donde está ubicada la planta.

b) 1.5% para el municipio donde está situada la planta generadora.

Estos recursos deberán ser utilizados por el municipio, en al menos un 50% a partir del año 2012, en proyectos de agua potable, saneamiento básico y mejoramiento ambiental. (…)".

Por otra parte, también se pone de presente el artículo 1º de la Ley 1099 de 2006, en el que se dispone que: "Artículo 1o. Por cada kilovatio–hora despachado en la Bolsa de Energía Mayorista, el Administrador del Sistema de Intercambios Comerciales, ASIC, recaudará un peso ($1.00) moneda corriente, con destino al Fondo de Apoyo Financiero para la Energización de las Zonas No Interconectadas, Fazni. Este valor será pagado por los agentes generadores de energía y tendrá vigencia hasta el 31 de diciembre de 2014 y se indexará anualmente con el Índice de Precios al Productor (IPP) calculado por el Banco de la República. La Comisión de Regulación de Energía y Gas, CREG, adoptará los ajustes necesarios a la regulación vigente para hacer cumplir este artículo."

[18] Como sustento de esta solicitud, se afirma que: "Frente a las eventualidades de escasez de la energía eléctrica, se debe tener en cuenta que, ante todo, se trata de un servicio público, el cual es inherente a la finalidad social del Estado colombiano, entendida como una de las formas que materializan su concepción y definición de Estado Social de Derecho que tiene como uno de sus objetivos garantizar la participación de todos en la vida económica y administrativa de la Nación, para lo cual el Estado debe promover las condiciones para que la igualdad sea real y efectiva, lo que para el presente caso significa la garantía de una distribución más equitativa del servicio público de energía eléctrica en épocas de escasez de la misma, teniendo en cuenta que es deber del Estado asegurar su prestación eficiente a todos los habitantes del territorio nacional como una manera de garantizar un orden económico y social justo, al tenor de lo dispuesto en el Preámbulo y los artículos 1, 2, 13, 78 y 365 de la Constitución Política".

[19] La norma en cita dispone que: "Artículo 7.- 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. // El Gobierno Nacional fijará mediante decreto la proporción en que dicho impuesto debe distribuirse entre los diferentes municipios afectados en 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."

[20] Al respecto, se pueden consultar las sentencias C-447 de 1997, C-509 de 1996 y C-236 de 1997.

[21] M.P. Manuel José Cepeda Espinosa.

[22] En la Sentencia C-641 de 2002, M.P. Rodrigo Escobar Gil, se resumió el alcance de las citadas cargas en los siguientes términos: "la acusación debe ser suficientemente comprensible (clara) y recaer sobre una proposición jurídica real y existente, y no simplemente deducida por el actor o implícita (cierta). Además, el accionante tiene la carga de exponer las razones por las cuales el precepto legal demandado vulnera la Carta Fundamental (especificidad), con argumentos que sean de naturaleza constitucional, y no meramente legales ni puramente doctrinales (pertinencia). Finalmente, la acusación no sólo ha de estar formulada de manera completa sino que debe ser capaz de suscitar en el juzgador una duda razonable sobre la exequibilidad de la disposición (suficiente)".

[23] El Ministerio de Minas y Energía, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales y la Asociación Colombiana de Distribuidores de Energía Eléctrica (ASOCODIS).

[24] M.P. Hernando Herrera Vergara.

[25] M.P. Hernando Herrera Vergara.

[26] Sobre la materia se pueden consultar, entre otras, las Sentencias C-774 de 2001, C-310 de 2002, C-004 de 2003, C-039 de 2003, C-1122 de 2004, C-469 de 2008, C-600 de 2010, C-283 de 2011, C-254A de 2012, C-1017 de 2012 y C-073 de 2014.

[27] Sentencia C-073 de 2014, M.P. Luis Guillermo Guerrero Pérez.

[28] Se transcribe nuevamente la disposición acusada: "Artículo 181. Impuesto de industria y comercio en la comercialización de energía eléctrica por parte de empresas generadoras. La comercialización de energía eléctrica por parte de las empresas generadoras de energía continuará gravada de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 7° de la Ley 56 de 1981."

[29] Se subraya y resalta los apartes cuestionados: “Artículo 7.- 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. // El Gobierno Nacional fijará mediante decreto la proporción en que dicho impuesto debe distribuirse entre los diferentes municipios afectados en 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.”

[30] “Por la cual se fortalecen los fiscos de las entidades territoriales y se dictan otras disposiciones”.

[31] En la parte resolutiva se dispuso que: “Segundo.- En relación con el artículo 7o. de la Ley 56 de 1981, Estése a lo resuelto en la sentencia No. C-486 de 1997 respecto de las siguientes expresiones: ‘limitada a cinco pesos ($5.oo) anuales por cada kilovatio instalado en la respectiva central generadora’ y ‘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’. Declárense EXEQUIBLES las expresiones ‘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’, contenidas en el artículo 7o. de la Ley 56 de 1981.”

[32] Sentencia C-565 de 2000 reiterada en la Sentencia C-710 de 2005.

[33] Sentencia C-500 de 2001, M.P. Álvaro Tafur Galvis.

[34] Sentencias C-419 de 2002, M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra y C-992 de 2004, M.P. Humberto Sierra Porto.

[35] Textualmente, en su intervención, se dice que: “Deferir a una norma derogada la regulación de un impuesto equivale a no fijar directamente ni en forma alguna el hecho gravado, la base gravable y la tarifa, en contra de lo dispuesto en el artículo 338 de la Constitución”.

[36] “Por la cual se dicta el Estatuto Básico de la Administración Municipal y se ordena la participación de la comunidad en el manejo de los asuntos locales”.

[37] La norma en cita dispone que: “Artículo 1º.- El Código de Régimen Municipal comprende los siguientes Títulos: El Municipio como entidad territorial; Condiciones para su creación, deslinde y amojonamiento; Planeación municipal; Concejos; Acuerdos; Alcaldes; Personeros; Tesoreros; Entidades descentralizadas; Bienes y rentas municipales; Presupuesto; Contratos; Personal; Control fiscal; Divisiones administrativas de los Municipios; Asociaciones de Municipios; Áreas Metropolitanas; Participación comunitaria y disposiciones varias. // En él se incorporan las normas constitucionales relativas a la organización y el funcionamiento de la administración municipal y se codifican las disposiciones legales vigentes sobre las mismas materias.”

[38] Sobre la materia, en el artículo 171 del Decreto 1333 de 1985 se señala que: “En tiempo de paz solamente el Congreso, las Asambleas Departamentales y los Concejos Municipales podrán imponer contribuciones”. Por su parte, en el artículo 172, se establece que: “Además de los existentes hoy legalmente, los Municipios y el Distrito Especial de Bogotá pueden crear los impuestos y contribuciones a que se refieren los artículos siguientes: (…) Sección II. Impuestos de industria y comercio y de avisos y tableros”

[39] “Por la cual se fortalecen los fiscos de las entidades territoriales y se dictan otras disposiciones”.

[40] M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub.

[41] M.P. Hernando Herrera Vergara.

[42] M.P. Hernando Herrera Vergara.

[43] M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub.

[44] Sobre la materia objeto de controversia se puntualizó que: “Tiempo después, en términos del artículo 76 de la Ley 11 de 1986 se revistió de facultades extraordinarias al Presidente de la República para: ‘b) Codificar las disposiciones constitucionales y legales vigentes para la organización y el funcionamiento de la Administración Municipal. (…)’. // Como bien se aprecia, el legislador facultó al Ejecutivo para codificar las señaladas disposiciones, esto es, para estructurar un cuerpo normativo sistemático y coherente de estirpe constitucional y legal, quedando al margen todos los dispositivos de orden administrativo. Lo que de suyo significaba que el Presidente no podía arrogarse competencia alguna para derogar o modificar las leyes que por aquel entonces se hallaban vigentes. (…) Cabe puntualizar que la competencia para codificar no implica la de abolir preceptos legales, siendo claro que las leyes o normas vigentes que no sean incluidas en la codificación, siguen rigiendo.” M.P. Jaime Araujo Rentería. Subrayado y sombreado por fuera del texto original.

[45] Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia del 20 de junio de 2013, número interno: 16710, Consejero Ponente: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

[46] La citada disposición señala que: “Artículo 172.- Además de los existentes hoy legalmente, los Municipios y el Distrito Especial de Bogotá pueden crear los impuestos y contribuciones a que se refieren los artículos siguientes: (…)”. Subrayado por fuera del texto original.

[47] Sobre este punto, entre otras, se pueden consultar las siguientes sentencias: Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia del 7 de noviembre de 2002, número interno: 12537, Consejera Ponente: Ligia López Díaz; Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia del 6 de julio de 2006, número interno: 14384, Consejera Ponente: Ligia López Díaz; Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia del 11 de septiembre de 2006, número interno: 14043, Consejero Ponente: Héctor J. Romero Díaz; Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia del 9 de noviembre de 2006, número interno: 15096, Consejero Ponente: Juan Ángel Palacio Hincapié; Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia del 4 de agosto de 2011, número interno: 17627, Consejero Ponente: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; Consejo de

Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia del 16 de septiembre de 2011, número interno: 17524, Consejero Ponente: William Giraldo Giraldo; Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia del 28 de agosto de 2013, número interno: 19239, Consejera Ponente: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

[48] Al respecto, el artículo 14.25 de la Ley 142 de 1994 dispone que: "Servicio público domiciliario de energía eléctrica. Es el transporte de energía eléctrica desde las redes regionales de transmisión hasta el domicilio del usuario final, incluida su conexión y medición. También se aplicará esta ley a las actividades complementarias de generación, de comercialización, de transformación, interconexión y transmisión."

[49] El artículo 5º de la Ley 143 de 1994 señala que: "Artículo 5.- La generación, interconexión, transmisión, distribución y comercialización de electricidad están destinadas a satisfacer necesidades colectivas primordiales en forma permanente; por esta razón, son consideradas servicios públicos de carácter esencial, obligatorio y solidario, y de utilidad pública".

[50] Comisión de Regulación de Energía y Gas.

[51] La norma en cita establece que: "Artículo 24.- La Construcción de plantas generadoras, con sus respectivas líneas de conexión a las redes de interconexión y transmisión, está permitida a todos los agentes económicos".

[52] Folio 218 del cuaderno principal.

[53] El artículo 11 de la Ley 143 de 1994 señala: "Artículo 11.- Para interpretar y aplicar esta ley se tendrán en cuenta las siguientes definiciones generales: (…) Autogenerador: aquel generador que produce energía eléctrica exclusivamente para atender sus propias necesidades".

[54] Estas se definen como el "conjunto de líneas de transmisión y subestaciones, con sus equipos asociados, destinadas al servicio de un grupo de integrantes del sistema interconectado nacional dentro de una misma área o áreas adyacentes, determinadas por la Comisión de Regulación de Energía y Gas". Ley 143 de 1994, art. 11.

[55] El usuario no regulado es aquella “persona natural o jurídica, con una demanda máxima superior a 2Mw por instalación legalizada, cuyas compras de electricidad se realizan, a precios acordados libremente”. Ley 143 de 1994, art. 11.

[56] Ley 143 de 1994, art. 31.

[57] “Por la cual se regula la actividad de comercialización de energía eléctrica en el Sistema Interconectado Nacional”.

[58] Esta misma definición se reitera en la Resolución No. 055 de 1994 “Por la cual se regula la actividad de generación de energía eléctrica en el Sistema Interconectado Nacional” y en la Resolución No. 056 de 1994 “Por la cual se adoptan disposiciones generales sobre el servicio público de energía eléctrica”.

[59] Ley 143 de 1994, art. 7, parágrafo.

[61] XM es una empresa que se encarga de operar el Sistema Interconectado Nacional colombiano a través del Centro Nacional de Despacho -CND- y de administrar el Mercado de Energía Mayorista -MEM-.

[62] Esta labor se asigna en la ley al Centro Nacional de Despacho (Ley 143 de 1994, arts. 11 y 32), actualmente a cargo de XM S.A. E.S.P. Al respecto, el parágrafo 1º del artículo 32 de la Ley 443 de 1994 dispone que: “El Centro Nacional de Despacho será una dependencia interna de la empresa encargada del servicio de interconexión nacional, constituido con los bienes actualmente de propiedad de Interconexión Eléctrica S.A., destinados a la planeación, supervisión y control de la operación y despacho de los recursos en el Sistema Interconectado Nacional, así como los demás que le asigne el Gobierno Nacional”.

[63] Contraloría General de la República, Asociación Nacional de Empresas de Servicios Públicos y Comunicaciones, Asociación Colombiana de Generadores de Energía Eléctrica e intervenciones ciudadanas.

[64] El artículo 11 de la Ley 143 de 1994 dispone que: “Es el mercado de grandes bloques de energía eléctrica, en que generadores y comercializadores venden y compran energía y potencia en el Sistema Interconectado Nacional con sujeción al reglamento de operación”.

[65] Para el Consejo de Estado “Es el mercado de energía eléctrica en que participan los usuarios no regulados y quienes los proveen de energía eléctrica”. Ibíd., número interno: 17279.

[66] La Resolución No. 054 de 1994 define a la bolsa de energía como: “[El] sistema utilizado en el mercado mayorista para que generadores y comercializadores efectúen transacciones de energía hora a hora, adicionales a las establecidas bilateralmente en los contratos garantizados de compra de energía, por cantidades y precios determinados por el juego libre de oferta y demanda, de acuerdo a las reglas comerciales definidas en el reglamento de operación”.

[67] El usuario regulado comprende la mayoría de los consumidores de energía eléctrica del país, cuya atención es obligatoria sin importar su nivel consumo. Este usuario se suele clasificar en usuario residencial, usuario comercial y usuario industrial.

[68] No sobra señalar que, según lo dispuesto en el artículo 18 de la Ley 142 de 1994, en el caso en que una empresa de servicios públicos preste uno o más servicios públicos domiciliarios, y además realice actividades complementarias, es obligación llevar contabilidad separada para cada uno de los servicios que presten.

[69] Véanse, entre otras, las Sentencias C-222 de 1995, C-341 de 1998, C-250 de 2003, C-1003 de 2004, C-664 de 2009, C-748 de 2009, C-913 de 2011 y C-198 de 2012.

[70] En este sentido, en la Sentencia C-913 de 2011, M.P. Gabriel Eduardo Mendoza Martelo, se dijo que: “No obstante, la misma jurisprudencia ha aclarado que, en todo caso, la atribución para fijar el régimen legal del tributo, si bien es amplia y discrecional, no es absoluta, pues la misma encuentra límites precisos en la propia Constitución Política. Ha precisado la Corte que los límites impuestos al poder decisorio del Congreso en materia impositiva, se concretan en los siguientes aspectos: (i) inicialmente, frente al deber individual de contribuir a la financiación de los gastos públicos, pues el mismo tiene que ser desarrollado conforme a los criterios de justicia y equidad (CP art. 95.9); (ii) también con respecto a la construcción del sistema tributario como tal, toda vez que éste debe estar fundando, por una parte, en los principios de legalidad, certeza e irretroactividad (CP art. 338), y por la otra, en los principios de equidad, eficiencia y progresividad (CP art. 363); finalmente, (iii) las regulaciones tributarias deben respetar los derechos fundamentales, y,

en ese contexto, adoptarse con un criterio de razonabilidad y proporcionalidad".

[71] El sujeto activo corresponde al acreedor de la obligación tributaria, mientras que el deudor se identifica como el sujeto pasivo.

[72] El hecho gravable o hecho generador ha sido definido por esta Corporación como aquella "situación de hecho, que es indicadora de una capacidad contributiva, y que la ley establece de manera abstracta como situación susceptible de generar la obligación tributaria, de suerte que si se realiza concretamente ese presupuesto fáctico, entonces nace al mundo jurídico la correspondiente obligación fiscal". Por su parte, la base gravable comprende el aspecto cuantitativo del hecho generador, o lo que es lo mismo, el parámetro sobre el que se reconoce la obligación tributaria.

[73] La tarifa es la magnitud que se establece en la ley, la cual una vez aplicada a la base gravable, sirve para determinar la cuantía del tributo.

[74] La citada norma dispone que: "Artículo 338.- En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos".

[75] Sentencia C-467 de 1993, M.P. Carlos Gaviria Díaz.

[76] Sentencia C-504 de 2002, M.P. Jaime Araujo Rentería.

[77] En sentencia C-084 de 1995, M.P. Alejandro Martínez Caballero, se señaló que: "(…) la Corte considera que es necesario distinguir entre las leyes que crean una contribución y aquellas que simplemente autorizan a las entidades territoriales a imponer tales contribuciones. En el primer caso, en virtud del principio de la predeterminación del tributo, la ley debe fijar directamente los elementos de la contribución, mientras que en el segundo caso, la ley puede ser más general, siempre y cuando indique, de manera global, el marco dentro del cual las asambleas y concejos deben proceder a especificar los elementos concretos de la contribución (…)".

[78] M.P. Mauricio González Cuervo.

[79] Este límite se explica a partir del reconocimiento expreso que sobre el mismo realiza el inciso 2º del artículo 338 del Texto Superior: "(…) La ley, las ordenanzas y los acuerdos pueden permitir que las autoridades fijen la tarifa de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios que les presten o participación en los beneficios que les proporcionen; pero el sistema y el método para definir tales costos y beneficios, y la forma de hacer su reparto, deben ser fijados por la ley, las ordenanzas o los acuerdos".

[80] Sobre este punto, se manifestó que: "[La] jurisprudencia ha dicho que en virtud de la protección constitucional de las rentas municipales, el límite admisible a la libertad de configuración del legislador en materia fiscal consiste en permitirle fijar la tasa impositiva, y admitir la administración, el recaudo o control del mismo. (…) Al respecto conviene recordar la Sentencia C-517 de 2007, en la que se dijo: 'De la competencia para la creación del tributo que, según lo visto, corresponde a la ley, no está ausente la referencia a los elementos del tributo, que el legislador puede hacer sin quebrantar el principio de autonomía o los derechos de las entidades territoriales y, en particular, del municipio en lo atinente al impuesto predial. Un repaso de algunos artículos de la Ley 44 de 1990 que han sido demandados permite apreciar que no se presenta el despojo absoluto de las competencias municipales que el actor presenta en su demanda. En efecto, a título de ejemplo, conviene mencionar que, conforme al artículo 2, la administración, recaudo y control del impuesto predial corresponde a los respectivos municipios, mientras que el artículo 4 señala que la tarifa será fijada por los respectivos concejos dentro de topes que la ley fija' (…)".

[81] Al respecto, el Consejo de Estado ha sostenido que: "(…) creado el tributo o autorizada su implantación por parte de la ley, en el evento de que esta no se haya ocupado de definir todos los presupuestos objetivos del gravamen y por ende del señalamiento de los elementos esenciales de identificación y cuantificación, corresponde directamente a las respectivas corporaciones de elección popular, efectuar las previsiones sobre el particular. // A partir de lo anterior, la Sala ha reiterado que el artículo 338 de la Constitución Política faculta a los órganos de representación popular de las entidades territoriales para que, por autorización de la ley, fijen, directamente, los sujetos activo y pasivo, los hechos y bases gravables, y las tarifas de los impuestos". Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia del 11 de febrero de 2014, radicación:

18001-23-31-000-2009-00248-04, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

[82] Sentencia C-504 de 2002, M.P. Jaime Araujo Rentería.

[83] Sentencias C-341 de 1998, C-250 de 2003, C-748 de 2009 y C-766 de 2013.

[84] Sentencia C-748 de 2009, M.P. Rodrigo Escobar Gil.

[85] Sentencias C-1107 de 2001, M.P. Jaime Araujo Rentería y C-748 de 2009, M.P. Rodrigo Escobar Gil.

[86] Sentencia C-766 de 2013, M.P. Luis Guillermo Guerrero Pérez.

[87] Sentencia C-333 de 2010, M.P. Nilson Pinilla Pinilla.

[88] Por obvias razones, como se expuso en la Sentencia C-333 de 2010, M.P. Nilson Pinilla Pinilla, el citado límite previsto en la Constitución tan sólo es aplicable frente a la disposición de recursos propios de las entidades territoriales, aquellos que la jurisprudencia ha denominado como fuentes endógenas, y no lo es para los recursos cedidos o trasladados desde la nación, lo que en la misma línea se han denominado fuentes exógenas.

[89] M.P. José Gregorio Hernández Galindo.

[90] M.P. Humberto Sierra Porto. Subrayado por fuera del texto original.

[91] M.P. Mauricio González Cuervo.

[92] Sentencia C-992 de 2004, M.P. Humberto Sierra Porto.

[93] Sentencias C-748 de 2009, C-1021 de 2012 y C-766 de 2013.

[94] M.P. Jaime Araujo Rentería.

[95] Así se reconoce, por ejemplo, en el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (art. 26) y en la Convención Americana de Derechos Humanos (art. 24).

[96] Sentencia C-748 de 2009, M.P. Rodrigo Escobar Gil.

[97] Expresamente dice: “De los impuestos municipales”.

[98] Estos dos últimos elementos se fijan en el artículo 33 de la Ley 14 de 1983, en los siguientes términos: “Artículo 33º.- El Impuesto de Industria y Comercio se liquidará sobre el promedio mensual de ingresos brutos del año inmediatamente anterior, expresados en moneda nacional y obtenidos por las personas y sociedades de hecho indicadas en el artículo anterior, con exclusión de: Devoluciones ingresos proveniente de venta de activos fijos y de exportaciones, recaudo de impuestos de aquellos productos cuyo precio esté regulado por el Estado y percepción de subsidios. // Sobre la base gravable definida en este artículo se aplicará la tarifa que determinen los Concejos Municipales dentro de los siguientes límites: 1.- Del dos al siete por mil (2-7 x 1.000) mensual para actividades industriales, y 2.-Del dos al diez por mil (2-10 x 1.000) mensual para actividades comerciales y de servicios. // Los municipios que tengan adoptados como base del impuesto los ingresos brutos o ventas brutas podrán mantener las tarifas que en la fecha de la promulgación de esta Ley hayan establecido por encima de los límites consagrados en el presente artículo. (…)”.

[99] El artículo 34 considera como actividades industriales las dedicadas a la producción, extracción, fabricación, confección, preparación, transformación, reparación, manufactura y ensamblaje de cualquier clase de materiales o bienes. Por su parte, el artículo 35 define a las actividades comerciales como aquellas “destinadas al expendio, compraventa, o distribución de bienes o mercancías, tanto al por mayor como al por menor, y las demás definidas como tales por el Código de Comercio siempre y cuando no estén consideradas por el mismo Código o por esta ley, como actividades industriales o de servicios”. Finalmente, el artículo 36 dispone que 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: expendio de bebidas y comidas; servicio de restaurante, cafés, hoteles, casas de huéspedes, moteles, amoblados, transporte y aparcaderos, formas de intermediación comercial, tales como el corretaje, la comisión, los mandatos y la compraventa y administración de inmuebles; servicios de publicidad, interventoría, construcción y urbanización, radio y televisión, clubes sociales, sitios de recreación, salones de belleza, peluquerías, portería, servicios funerarios, talleres de reparaciones eléctricas, mecánica, automoviliarias y afines, lavado, limpieza y teñido, salas de cine y arrendamiento de películas y de todo tipo de reproducciones que contengan audio y vídeo, negocios de

montepios y los servicios de consultoría profesional prestados a través de sociedades regulares o de hecho."

[100] Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia del 5 de mayo de 2005, número interno: 15703, Consejera Ponente: Ligia López Díaz.

[101] Véase, por ejemplo, Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia del 1 de junio de 1990, número interno: 2499, Consejero Ponente: Guillermo Chahín Lizcano.

[102] M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra.

[103] Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Sentencia del 1º de febrero de 2002, número interno: 12522, Consejero Ponente: Germán Ayala Mantilla.

[104] "Por la cual se reglamenta la repatriación de capitales, se estimula el mercado accionario, se expiden normas en materia tributaria, aduanera y se dictan otras disposiciones".

[105] Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia del 25 de septiembre de 1989, número interno: 0082A, Consejero Ponente: Jaime Abella Zárate. Reiterada textualmente en la Sentencia del 29 de noviembre de 1993, número interno: 4960, Consejera Ponente: Consuelo Sarria Olcos.

[106] Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia del 15 de febrero de 2007, número interno: 15373, Consejera Ponente: María Inés Ortiz Barbosa.

[107] Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia del 27 de octubre de 2011, número interno: 18220, Consejera Ponente: Martha Teresa Briceño de Valencia.

[108] Como previamente se señaló, esta norma dispone que: "Artículo 77. Impuesto de industria y comercio. Para el pago del impuesto de industria y comercio sobre las actividades industriales, el gravamen sobre la actividad industrial se pagará en el municipio

donde se encuentre ubicada la fábrica o planta industrial, teniendo como base gravable los ingresos brutos provenientes de la comercialización de la producción".

[110] Véase, al respecto, el acápite 6.4.

[111] No sobra señalar que, según lo dispuesto en el artículo 18 de la Ley 142 de 1994, en el caso en que una empresa de servicios públicos preste uno o más servicios públicos domiciliarios, y además realice actividades complementarias, es obligación llevar contabilidad separada para cada uno de los servicios que presten.

[112] Declarado exequible mediante Sentencia C-194 de 1998, M.P. Hernando Herrera Vergara.

[113] Como previamente se señaló, esta norma dispone que: "Artículo 77. Impuesto de industria y comercio. Para el pago del impuesto de industria y comercio sobre las actividades industriales, el gravamen sobre la actividad industrial se pagará en el municipio donde se encuentre ubicada la fábrica o planta industrial, teniendo como base gravable los ingresos brutos provenientes de la comercialización de la producción". (subrayado por fuera del texto original).

[114] M.P. Humberto Sierra Porto. Subrayado por fuera del texto original.

[115] Sentencia C-992 de 2004, M.P. Humberto Sierra Porto.

[116] En este mismo sentido, en la Sentencia C-521 de 1997, M.P. José Gregorio Hernández Galindo, este Tribunal señaló que: "(…) El concepto de exención, como el de tratamiento preferencial, prohibidos al Congreso por el artículo 294 de la Carta, implican el reconocimiento de que ya existen unos gravámenes de propiedad de las entidades territoriales, respecto de los cuales, mediante tales modalidades -y eso es lo proscrito por la Constitución-, se pretende excluir a instituciones o personas, con menoscabo de los patrimonios de aquéllas, tal como lo destacó la transcrita jurisprudencia de esta Corte. Pero dichos conceptos no son aplicables cuando de lo que se trata es de fijar, de manera general y abstracta, los linderos de la actividad impositiva a nivel territorial, como corresponde a la ley, según la Constitución. // Las disposiciones examinadas parten de la base de que la actividad de juegos y apuestas ya está gravada, en virtud de normas hace tiempo

establecidas que fueron declaradas exequibles por esta Corte (Sentencia C-537 del 23 de noviembre de 1995. M.P.: Dr. Hernando Herrera Vergara), y lo que buscan, en razón del destino que se da a las rentas obtenidas en el ejercicio de los monopolios de suerte y azar (exclusivamente servicios de salud, según el artículo 336 C.P.), es que las entidades territoriales, dentro de una política tributaria general que corresponde trazar al legislador, no creen nuevos impuestos sobre ella. // Tal restricción no implica exención ni tratamiento preferencial alguno sobre impuestos ya creados, de propiedad de las entidades territoriales, sino la unificación del esquema tributario, lo cual encaja dentro de la indicada atribución legislativa."

[117] Véase, por ejemplo, Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia del 1 de junio de 1990, número interno: 2499, Consejero Ponente: Guillermo Chahín Lizcano.

[118] Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia del 20 de octubre de 2000, número interno: 9367, Consejero Ponente: Julio Enrique Correa Restrepo.

[119] Consejo de Estado, sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia del 28 de agosto de 2013, número interno: 19239, Consejera Ponente: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez. Subrayado por fuera del texto original.

[120] Como previamente se transcribió, en el fallo en cuestión, se dijo que: "[La] Corte considera que para que la solución de estos conflictos no se produzca por la vía de la interpretación de la ley en sede judicial, como se viene presentando hasta ahora, es conveniente la expedición de normas legales que con carácter general señalen pautas, orientaciones, regulaciones o limitaciones relativas al factor territorial como determinante del sujeto activo del impuesto de industria y comercio, para evitar situaciones de doble tributación por el mismo hecho económico, o conflictos entre las administraciones municipales y los contribuyentes, suscitados por la actuación administrativa a la hora de liquidar el tributo de industria y comercio, en aquellos casos en los cuales las actividades gravadas presentan elementos que se vinculan a más de un municipio."

[121] "Por la cual se regula la actividad de comercialización de energía eléctrica en el Sistema Interconectado Nacional".

[122] Sobre este punto se puede consultar el acápite 6.4.6 de esta providencia.

[123] Obsérvese cómo, además, no se trata de la determinación del sujeto pasivo del tributo, pues la disposición –como se explicó– lo que pretende aclarar es la base gravable.

[124] Véase, al respecto, el acápite 6.4.6 de esta providencia.

[125] M.P. Luis Guillermo Guerrero Pérez.