



Concepto Sala de Consulta C.E. 884 de 1996 Consejo de Estado - Sala de Consulta y Servicio Civil

RACS08841996

IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO - Creación / IMPUESTO DE AVISOS Y TABLEROS - Sujeto Pasivo / TELECOM - Sujeto pasivo de Industria y Comercio

La creación de impuestos o tributos por parte de las entidades territoriales le corresponde a las autoridades locales competentes, de conformidad con la Constitución y la ley. Conforme lo expresado en los considerandos de esta consulta, la Empresa Nacional de Telecomunicaciones, TELECOM, es contribuyente del impuesto de industria y comercio y su complementario de avisos y tableros, con fundamento en la Ley 14 de 1983 y la Ley 142 de 1994, a partir de la realización del hecho generador de la obligación tributaria, lo cual supone en todo caso la expedición de las correspondientes disposiciones municipales del impuesto de industria y comercio. La Empresa de Energía del Pacífico S.A., EPSA, es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio y su complementario, con fundamento en las Leyes 14 de 1983 y 142 de 1994, a partir de la realización de actividades gravables en el respectivo municipio, conforme lo prevean las disposiciones locales pertinentes. Acuavalle y Emcali son sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio y su complementario de avisos y tableros, por las actividades gravables que tengan en un determinado municipio. La Caja Agraria es contribuyente del impuesto conforme a la Ley 14 de 1983 y tal como fue interpretado por la Corte Constitucional. Así mismo, la Sala precisa que si adicionalmente a la ocurrencia de los hechos generadores del impuesto de industria y comercio, en cada municipio, se configuran los elementos previstos en la ley para la causación del impuesto de avisos y tableros, entonces también tendrán las personas jurídicas antes analizadas la calidad de sujetos pasivos, de este otro gravamen de propiedad de las entidades territoriales municipales.

Santa Fe de Bogotá, D. C., veintitrés (23) de septiembre de mil novecientos noventa y seis (1996).

Consejero Ponente: Doctor Roberto Suárez Franco.

Radicación número 884.

Referencia: Viabilidad jurídica por parte de los municipios para la imposición del impuesto de industria y comercio y de su complementario de avisos y tableros a entidades oficiales no municipales.

El señor Ministro del Interior, a solicitud del Alcalde del municipio de Jamundí, departamento del Valle del Cauca, formula a la Sala la consulta sobre la viabilidad jurídica de que los municipios impongan impuesto de industria y comercio y de avisos y tableros a entidades oficiales no municipales. Previa transcripción de los artículos 317 de la Constitución y 195 a 213 del Decreto 1333 de 1986 (con excepción del 205), 78 de la Ley 75 de 1986, 77 de la Ley 49 de 1990 y 24 de la Ley 42 de 1994, se consulta en los siguientes términos:

"1. ¿Están obligadas las siguientes entidades a pagar el impuesto de industria y comercio y su complementario de avisos y tableros?

- a) Telecom;
- b) EPSA;
- c) Acuavalle;
- d) Emcali;
- e) Caja Agraria.

2. ¿Cuál es su fundamento jurídico?

3. ¿Desde cuándo estarían obligadas?"

1. Régimen constitucional

1.1 La Constitución Política de 1991 define a Colombia como un Estado social de derecho, organizado en forma de República unitaria, descentralizada y con autonomía de sus entidades territoriales para la gestión de sus propios intereses, dentro de los límites de la Constitución y de la ley, y a las cuales se les reconoce el derecho de administrar sus recursos y establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones (arts. 1º y 287).

Esta capacidad de creación de impuestos por parte de las entidades territoriales, se enmarca dentro de las correspondientes disposiciones constitucionales y legales, conforme al artículo 313 de la Carta, para el caso de los municipios se prescribe:

"Art. 313. Corresponde a los Concejos:

...

4. Votar de conformidad con la Constitución y la ley los tributos y los gastos locales" (negrilla fuera del texto original).

1.2 De otra parte debe resaltarse la especial protección constitucional que merecen las rentas tributarias, a la luz del artículo 362:

"Los bienes y rentas tributarias o no tributarias o provenientes de la explotación de monopolios de las entidades territoriales, son de su propiedad exclusiva y gozan de las mismas garantías que la propiedad y renta de los particulares.

Los impuestos departamentales y municipales gozan de protección constitucional y en consecuencia la ley no podrá trasladarlos a la Nación, salvo temporalmente en caso de guerra exterior" (negrilla fuera del texto original).

En el mismo sentido, la Carta prevé que la ley no puede conceder exenciones ni tratamientos preferenciales en relación con los tributos de propiedad de las entidades territoriales, ni imponer recargos sobre sus impuestos, salvo la contribución de valorización (arts. 294 y 317).

Así mismo, nuestra ley fundamental funda el sistema tributario en los principios de equidad, eficiencia y progresividad, a la vez que prohíbe la aplicación retroactiva de la ley tributaria (art. 363).

2. Régimen legal del impuesto de industria y comercio y de avisos y tableros.

2.1 Tal como se precisó en el punto anterior, la creación de impuestos o tributos por parte de las entidades territoriales le corresponde a las autoridades locales competentes, de conformidad con la Constitución y la ley.

Régimen legal general.

2.2 Para el caso del impuesto municipal de industria y comercio que comprende el de avisos y tableros, la Ley 14 de 1983 "por la cual se fortalecen los fiscos de las entidades territoriales y se dictan otras disposiciones", en ejercicio del poder de imposición fiscal para la creación unilateral de obligaciones por parte del Estado o soberanía tributaria, el Congreso Nacional ha determinado los elementos esenciales de la obligación tributaria de este impuesto de propiedad de la entidad territorial fundamental (art. 311); también la ley fija algunos criterios para que las entidades territoriales, particularmente los municipios establezcan las excepciones pertinentes, es decir, señalando en cuales casos o respecto de cuales entidades no se causa la obligación tributaria.

2.3 En cuanto a los presupuestos legales de causación del impuesto, dispone el artículo 32 de la Ley 14 de 1983:

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

Conforme a este precepto, la realización de actividades gravables por parte de cualquiera de los sujetos pasivos del impuesto allí señalados, hace nacer la obligación fiscal a favor del municipio, siempre y cuando que el Concejo Municipal haya expedido el régimen tributario correspondiente.

En cuanto a la base gravable la ley establece para la liquidación del impuesto, el promedio mensual de ingresos brutos del año inmediatamente anterior expresado en moneda nacional, y obtenido por las personas o sociedades de hecho referidas, con exclusión de algunos ingresos.

A la base gravable así obtenida se le aplican las tarifas que dentro de su autonomía determinen los Concejos municipales, teniendo en cuenta los límites mínimos y máximos fijados por la ley, es decir, entre el 2 y el 7 por mil si se trata de actividad industrial y entre el 2 y el 10 por mil si se trata de actividades comerciales y de servicios.

La propia ley define como actividad industrial las dedicadas a la producción, extracción, fabricación, confección, preparación, transformación, reparación, manufactura y ensamblaje de cualquier clase de materiales o bienes (art. 34).

De otra parte entiende el legislador como 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 la Ley 14 de 1983, como industriales y de servicios (art. 36).

2.4 En cuanto a las actividades de servicios prevé el artículo 36:

"Son actividades de servicios las dedicadas a satisfacer las 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, casa 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, salones de belleza, peluquería, portería, servicios funerarios, talleres de reparaciones eléctricas, mecánicas, automotrices y afines, lavado, limpieza y teñido, salas de audio y video, negocios de montepíos y los servicios de consultoría profesional prestados a través de sociedades regulares o de hecho".

Como puede advertirse de la descripción de la materia imponible y de los hechos generadores de la obligación tributaria del impuesto de industria y comercio, ésta se causa de modo específico al momento de la realización de las actividades gravables por parte de los sujetos indicados, sin que se distinga si se trata de una entidad pública, mixta o de una creada conforme a las reglas del derecho privado o de capital exclusivamente privado, de manera que si las entidades relacionadas en la consulta realizan una o varias de tales actividades, como se analizará más adelante, serán entonces sujetos pasivos del impuesto con el deber de cumplir sus obligaciones principales (pago) y accesorias (registro, presentación de declaración, etc.).

2.5 Sobre la interpretación de estas disposiciones ha expresado la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo de esta Corporación:

"El impuesto de industria y comercio según lo dispuesto por los artículos 32 y 39 de la Ley 14 de 1983, está previsto para la actividad de servicios y aunque estos sean prestados por entidades públicas como las empresas estatales, o por sociedades de economía mixta, ni se prevé exoneración alguna aunque todas ellas deben asumir costos y gastos y generalmente no pueden imponer tarifas o precios distintos a los regulados por disposiciones legales. La Sala ya ha tenido oportunidad de referirse al gravamen a los servicios públicos y a las actividades sin ánimo de lucro y dijo: ¿... es evidente que la Ley 14 de 1983, que reguló íntegramente el gravamen, no contempla en su artículo 39 la prohibición de gravar con el citado impuesto a las sociedades que prestan servicios públicos, por el hecho de ser predominantemente público su capital y también porque la ausencia de ánimo de lucro resulta irrelevante para efectos del impuesto...? " (Sentencia de 9 de junio de 1995. Radicación 5667).

En relación con la prestación del servicio de energía eléctrica, igualmente se ha sostenido:

"En relación con el argumento de que el servicio público prestado por la actora no está sujeto al impuesto de industria y comercio, se reitera que dado que el gravamen en mención según voces del artículo 32 de la Ley 14 de 1983, recae ¿sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicios¿, ejercidas por las personas naturales, jurídicas y sociedades de hecho, y que la actividad que desempeña la actora no se encuentra expresamente excluida del impuesto, debe necesariamente concluirse que el servicio público de energía eléctrica es una actividad que se encuentra gravada con el impuesto de industria y comercio. A lo anterior debe agregarse que el hecho de que la Ley 14 de 1983, en sus artículos 34, 35 y 36 no hayan señalado expresamente dentro de las actividades gravadas la prestación del servicio público de energía eléctrica, no significa que la misma no sea objeto del impuesto de industria y comercio, pues tales disposiciones prevén ciertas actividades de manera enunciativa, tal y como claramente se deduce del texto del artículo 36. Adicionalmente el artículo 39 de la Ley 14 de 1983 no prevé ninguna prohibición que impida a los municipios gravar con el impuesto de industria y comercio a las sociedades que presten servicios públicos..." (Sentencia de 23 de junio de 1995).

3. Régimen legal para el sector financiero

3.1 La Ley 14 de 1983 contiene algunas disposiciones especiales sobre el impuesto de industria y comercio para el sector financiero, estableciendo que los bancos, corporaciones de ahorro y vivienda, corporaciones financieras, almacenes generales de depósito, compañías de seguros generales, compañías reaseguradoras, de financiamiento comercial, sociedades de capitalización y los demás establecimientos de crédito que defina como tales la Superintendencia Bancaria e instituciones financieras reconocidas por la ley, son sujetos del impuesto de industria y comercio (art. 41).

Regula así mismo la base gravable especial de las distintas entidades según se trate de bancos, los cuales están gravados por sus ingresos

operacionales ¿incluido el Banco de la República¿ las compañías de seguros por sus ingresos operacionales anuales representados en el monto de las primas retenidas, excluyendo a la Caja de Crédito Agrario, Industrial y Minero y a la Financiera Eléctrica Nacional (hoy Energética).

3.2 Sobre la previsión contenida en el párrafo del artículo 43 de la Ley 14 de 1983, de que la Caja de Crédito Agrario no es sujeto del impuesto, la Corte Constitucional declaró la inexequibilidad de esta norma y del artículo 208 del Decreto - ley 1333 de 1986 ¿Código de Régimen Municipal¿ entendiendo que:

"Para la Corte, el precepto legal que se demanda vulnera abiertamente y de manera directa el artículo 294 de la Carta y desconoce, además, la autonomía de los municipios, por lo cual viola igualmente los artículos 1º, 287 y 362 de la Constitución Política.

...

Pero le está vedado hacerlo (al legislador establecer exenciones) en relación con los impuestos de las entidades territoriales en cualquier forma. Ello no cabe ni por vía directa, mediante la exclusión de unos contribuyentes que según la regla general de la propia ley estarían obligados a pagar, ni por el mecanismo consistente en enunciar quienes no son sujetos pasivos del tributo, pues en ambos casos, tratándose de tal clase de impuestos, coarta la autonomía de dichas entidades y vulnera el precepto constitucional" (Sentencia C - 177 de 29 de abril de 1996).

Como consecuencia de la inexequibilidad comentada, la Caja de Crédito Agrario es sujeto pasivo del impuesto municipal de industria y comercio.

4. Régimen especial para empresas prestadoras de servicios públicos domiciliarios

4.1 En cuanto a la actividad de prestación de servicios públicos, la Ley 142 de 1994 al regular el régimen tributario de las entidades prestadoras de servicios públicos, ordena que tales entidades están sujetas al régimen tributario nacional y de las entidades territoriales, pero observando las siguientes reglas especiales:

"2.4.1 Los departamentos y los municipios no podrán gravar a las empresas de servicios públicos con, tasas, contribuciones o impuestos que no sean aplicables a los demás contribuyentes que cumplan funciones industriales o comerciales" (negrilla fuera del texto original).

Este precepto indica que la ley especial parte del supuesto de la tributación de las empresas prestadoras de servicios públicos a favor de las entidades territoriales, estableciéndose con ello la conexidad entre sujeto pasivo y activo de las obligaciones tributarias locales, condicionada su causación a que las tasas, contribuciones o impuestos sean también aplicables a los demás contribuyentes que cumplan funciones industriales y comerciales.

La norma legal transcrita dispone, en otros términos, una prohibición para los departamentos y municipios de imponer tales gravámenes a cargo de dichas empresas, sin que se apliquen de modo general a los demás contribuyentes, de modo que aquellas no resulten siendo los únicos contribuyentes que realicen tales actividades, lo cual las colocaría en una posición de mercado desventajosa para el ejercicio de la libre competencia, dado el esquema de participación de agentes económicos privados en la prestación de servicios públicos.

4.2 De otra parte, bien puede afirmarse desde la sola lógica jurídica de la extensión gramatical del precepto especial analizado, que tal prohibición sólo se aplica respecto de los demás contribuyentes que cumplan funciones o actividades industriales o comerciales, y no así con relación a aquellos que su objeto o actividad sea la de prestación de servicios.

4.3 Sobre el particular recientemente la Sala se ha referido a la aplicación de las disposiciones de la Ley 14 de 1983 y de la Ley 142 de 1994, en los siguientes términos:

"En síntesis, la Ley 142 de 1994 no distinguió entre los conceptos industrial, comercial y de servicios públicos y estableció una sola categoría, la de "servicios públicos domiciliarios" a la que sujetó el régimen tributario nacional y de las entidades territoriales; pero advirtió que los departamentos y municipios podrían hacer objeto de gravámenes a las empresas de servicios domiciliarios siempre que a su vez, les sean aplicables a los demás contribuyentes que cumplan funciones industriales o comerciales en el respectivo territorio (art. 24, numeral 1º, ibídem)" (Consulta de 4 de marzo de 1996. Radicación 775).

5. Régimen legal del impuesto de avisos

El impuesto de avisos y tableros es complementario del de industria y comercio, se liquida y cobra a todas las actividades industriales, comerciales y de servicios, y tiene como hecho generador del tributo la colocación de avisos, vallas, tableros o comunicación al público (art. 37 Ley 14 de 1983).

Este impuesto también se aplica a las entidades del sector financiero, conforme lo prevé el artículo 78 de la Ley 75 de 1986.

6. Naturaleza y actividades de las entidades consultadas frente al impuesto

Se procede a continuación a analizar las actividades y naturaleza jurídica de las entidades públicas objeto de la consulta, con el fin de confrontarlas con el régimen legal del impuesto de industria y comercio y avisos y así establecer la situación jurídica en la que se encuentran, y a efectos de determinar su condición de contribuyentes o no.

6.1 Telecom

La Empresa Nacional de Telecomunicaciones ¿Telecom es una empresa industrial y comercial del Estado del orden nacional, vinculada al Ministerio de Comunicaciones y tiene por objeto la prestación y explotación de servicios públicos de telecomunicaciones dentro del territorio nacional y en conexión con el exterior y la prestación de los servicios de telecomunicaciones que se califiquen como tales, en el territorio nacional y otros países (Decreto 2123 de 1992).

La empresa atiende y explota los servicios que presta en desarrollo de su objeto, de conformidad con los principios propios de las actividades industriales y comerciales.

Las actividades que desempeña la empresa en desarrollo de su objeto están definidas por la ley de servicios públicos como el servicio público de telefonía básica conmutada que se presta entre localidades del territorio nacional o entre estas con el exterior (art. 14.27 de la Ley 142 de 1994).

Por la actividad de prestación de un servicio público y por corresponder tales actividades industriales y comerciales con los supuestos de hecho de la descripción de la materia imponible y de los hechos generadores del impuesto de industria y comercio, además de la disposición especial de la propia Ley 142 de 1994 (art. 24) sobre la sujeción de las empresas prestadoras de servicios públicos al régimen tributario de las entidades territoriales, la Sala encuentra que Telecom es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio.

6.2 EPSA

Conforme lo dispone el Decreto - ley 1275 de 1994 expedido por el Gobierno Nacional en ejercicio de las facultades extraordinarias conferidas por la Ley 99 de 1993, la Empresa de Energía del Pacífico S.A., EPSA, sociedad entre entidades públicas cuya creación se autorizó, es una sociedad anónima, con autonomía administrativa y patrimonio propio y tiene como finalidad u objeto desarrollar las funciones de generación, transmisión y distribución de energía eléctrica, atendiendo de manera prioritaria las necesidades de la región, y en forma complementaria las de otras regiones del país o del exterior.

Estas actividades constituyen la prestación de servicios públicos domiciliarios, conforme lo prevé el artículo 14.25 de la Ley 142 de 1994, de manera que son objeto de la causación del impuesto de industria y comercio por la actividad desarrollada en el respectivo municipio.

6.3 Acuavalle

La sociedad de Acueducto y Alcantarillado del Valle del Cauca S.A., ESP, es una sociedad anónima de entidades públicas constituida mediante escritura pública número 3543 de 16 de julio de 1959 de la Notaría Primera de Cali, del tipo de las entidades descentralizadas indirectas de nacionalidad colombiana, del orden departamental, regida por las normas que regulan las empresas industriales y comerciales del Estado.

Su objeto es el estudio, diseño, planeación, construcción, prestación y administración de los servicios públicos de acueducto y alcantarillado en los municipios del Valle del Cauca, así como la prestación de los servicios de construcción, administración de servicios públicos, consultoría y asesoría a las municipalidades, entidades del sector público y empresas de servicios públicos que lo requieran en este campo.

Tales actividades corresponden a la definición de prestación de servicios públicos de acueducto y alcantarillado contenida en la Ley 142 de 1994 (art. 14 numerales 22 y 23), y por lo tanto, están sujetas a los impuestos municipales, entre ellos el de industria y comercio, como ya se indicó.

6.4 Emcali

Aunque la documentación solicitada no fue remitida, la Sala llegó a la conclusión de que se trata de una empresa de prestación de servicios públicos semejante a Acuavalle, por lo cual debe afirmarse lo mismo en relación con las actividades desarrolladas por Emcali, respecto de la prestación de servicios públicos en la jurisdicción del municipio de Cali, con fundamento en la misma Ley 14 de 1983 y la 142 de 1994.

6.5 Caja de Crédito Agrario, Industrial y Minero

Conforme a lo ya señalado sobre la declaratoria de inexequibilidad del parágrafo del artículo 43 de la Ley 14 de 1983 declarada por la Corte Constitucional, mediante el cual el Congreso había excluido del ámbito subjetivo del impuesto de industria y comercio a la Caja Agraria, es claro que dicha entidad es contribuyente de este impuesto, con fundamento en las disposiciones generales aplicables a las entidades financieras, toda vez que la Caja forma parte de este sector y se encuentra vigilada por la Superintendencia Bancaria (art. 233 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero).

Previas las anteriores consideraciones la Sala responde

1. Conforme lo expresado en los considerandos de esta consulta, la Empresa Nacional de Telecomunicaciones, Telecom, es contribuyente del impuesto de industria y comercio y su complementario de avisos y tableros, con fundamento en la Ley 14 de 1983 y la Ley 142 de 1994, a partir de la realización del hecho generador de la obligación tributaria, lo cual supone en todo caso la expedición de las correspondientes disposiciones municipales del impuesto de industria y comercio.
2. La Empresa de Energía del Pacífico S.A., EPSA, es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio y su complementario, con fundamento en las Leyes 14 de 1983 y 142 de 1994, a partir de la realización de actividades gravables en el respectivo municipio, conforme lo prevean las disposiciones locales pertinentes.
- 3 y 4. Acuavalle y Emcali son sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio y su complementario de avisos y tableros, por las actividades gravables que tengan en un determinado municipio.
5. La Caja Agraria es contribuyente del impuesto conforme a la Ley 14 de 1983 y tal como fue interpretado por la Corte Constitucional.
6. Asimismo la Sala precisa que si adicionalmente a la ocurrencia de los hechos generadores del impuesto de industria y comercio, en cada municipio, se configuran los elementos previstos en la ley para la causación del impuesto de avisos y tableros, entonces también tendrán las personas jurídicas antes analizadas la calidad de sujetos pasivos, de este otro gravamen de propiedad de las entidades territoriales municipales.

Transcríbase al señor Ministro del Interior. Igualmente envíese copia a la Secretaría Jurídica de la Presidencia de la República.

Luis Camilo Osorio Isaza, Presidente de la Sala; Javier Henao Hidrón, César Hoyos Salazar, Roberto Suárez Franco.

Elizabeth Castro Reyes, Secretaria de la Sala.

Fecha y hora de creación: 2025-11-23 04:07:56