

BRAYAM SEFF GRAVINI ANGULO

**EFFECTOS DEL RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LAS PROPIEDADES HORIZONTALES
DE USO COMERCIAL O MIXTO EN LA CONTRIBUCIÓN ESPECIAL DE ENERGÍA
ELÉCTRICA ESTABLECIDA POR LA LEY 143 DE 1994
(Maestría en Derecho de Estado con Énfasis en Tributación)**

2021

UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA

FACULTAD DE DERECHO

MAESTRÍA EN DERECHO DEL ESTADO CON ÉNFASIS EN TRIBUTACIÓN

Rector:

Dr. Juan Carlos Henao

Secretaria General:

Dra. Marta Hinstrosa Rey

Director Departamento de Derecho Fiscal:

Dra. Olga Lucía González Parra

Director de tesis:

Dr. Julio Roberto Piza Rodríguez

Presidente de tesis:

Dr. Roberto Insignares

Jurado de tesis:

Dra. Adriana Plazas

Dr. Omar Cabrera

AGRADECIMIENTOS

Le agradezco a Dios, quien ha sido mi guía principal a través de toda mi vida y me ha acompañado en los momentos más difíciles; a mis padres, por ser el pilar fundamental de mi crianza y las bases de un ser humano íntegro, y por supuesto, a mi director el Doctor Julio Roberto Piza Rodríguez, quien me acogió como parte de su proyecto, y me inspiró con su trayectoria a presentar este bonito trabajo que recoge varios años de estudio y de mi experiencia profesional.

TABLA DE CONTENIDO

	Pág.
INTRODUCCIÓN	vi
1. RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LAS PROPIEDADES HORIZONTALES DE USO COMERCIAL O MIXTO EN COLOMBIA.....	1
1.1 Antecedentes y fundamentos del régimen actual de tributación de las propiedades horizontales de uso comercial o mixto.....	2
1.1.1 Las propiedades horizontales antecedentes y fundamentos jurídicos.	2
1.1.2 La visión de la Corte Constitucional respecto de la no sujeción a impuestos nacionales ni de industria y comercio.....	5
1.2 Contribuyentes del régimen tributario especial del impuesto sobre la renta y complementarios	10
1.3 Una nueva visión al régimen de tributación de las propiedades horizontales de uso comercial o mixto.....	16
1.3.1 Efectos del artículo 143 de la Ley 1819 de 2016 y del Decreto 2150 de 2017	17
1.3.2 Efectos de la derogatoria expresa del artículo 186 de la Ley 1607 de 2012	20
2. CONTRIBUCIÓN DE SOLIDARIDAD DE ENERGÍA ELÉCTRICA.....	23
2.1 Génesis de la contribución de solidaridad de energía eléctrica.....	23

2.1.1 Subsidios tarifarios cruzados.....	23
2.1.2 Origen y evolución de la contribución de energía eléctrica.	25
2.2 Tipología de la contribución de solidaridad de energía eléctrica.....	29
2.3 Análisis del hecho imponible de la contribución de solidaridad de energía eléctrica.....	37
2.3.1 Elemento subjetivo.	38
2.3.1.1 Sujeto Activo.	38
2.3.1.2 Sujeto pasivo.....	44
2.3.2 Elemento objetivo.....	48
2.3.2.1 Aspecto Material.....	48
2.3.2.2 Aspecto Espacial.....	51
2.3.2.3 Aspecto temporal.	52
2.3.2.4 Aspecto cuantitativo.....	54
3. LAS PROPIEDADES HORIZONTALES DE USO COMERCIAL O MIXTO NO SON SUJETOS PASIVOS DE LA CONTRIBUCIÓN DE SOLIDARIDAD DE ENERGÍA ELÉCTRICA	56
BIBLIOGRAFÍA.....	68

INTRODUCCIÓN

Las propiedades horizontales de uso comercial o mixto son un tipo *sui generis* de personas jurídicas de naturaleza civil y sin ánimo de lucro, que actualmente fundamentan su existencia y régimen normativo en la Ley 675 de 2001¹ y que hasta hace algunos años limitaban sus actividades a la administración de bienes y servicios comunes de propietarios de bienes privados; sin embargo, debido a la dinámica mercantil y a los diversos cambios en la realidad económica del país, cada vez más este tipo de entidades han necesitado incursionar en nuevas prácticas civiles y comerciales que en cierto modo las vuelve un agente activo en el mercado nacional.

Esto conllevó a que reformas tributarias como la Ley 1607 de 2012² y la Ley 1819 de 2016³, contemplaran normas especiales dirigidas a regular algunas fuentes de ingresos extraordinarias que este tipo de entidades se encontraban generando, con el fin de ampliar la base de contribuyentes obligados a contribuir con las cargas públicas y evitar una competencia desequilibrada con relación a los demás agentes comerciales del mercado.

Debido a estos cambios, existe actualmente un limbo normativo referente a distintos impuestos y contribuciones especiales que de una u otra forma pudiesen tener tratamientos especiales cuando recaen sobre este tipo *sui generis* de personas.

¹ Por medio de la cual se expide el régimen de propiedad horizontal.

² Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones.

³ Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones.

Por su lado, la contribución de energía eléctrica establecida en la Ley 143 de 1994 ha tenido algunos cuestionamientos en particular por la Corte Constitucional en cuanto a la configuración de sus elementos estructurales, pues, considera el máximo órgano que se tratan de elementos que constituyen un impuesto nacional y no una contribución especial.

Es por esto, que este proyecto tiene como finalidad determinar si las propiedades horizontales de uso comercial o mixto son sujetos pasivos de la contribución de energía eléctrica establecida en la Ley 143 de 1994⁴, teniendo en cuenta los cuestionamientos que en algunas oportunidades ha hecho la Corte Constitucional colombiana.

Este trabajo, corresponde a una monografía descriptiva, donde en la primera parte encontraremos un breve repaso histórico de la evolución jurídica y tributaria de las propiedades horizontales de uso comercial o mixto, y posteriormente nos centraremos en el estudio puntual de los elementos estructurales de la contribución de energía eléctrica establecida por la Ley 143 de 1994, concluyendo nuestro trabajo con la no sujeción pasiva de este tipo de entidades al tributo respectivo.

⁴ Por la cual se establece el régimen para la generación, interconexión, transmisión, distribución y comercialización de electricidad en el territorio nacional, se conceden unas autorizaciones y se dictan otras disposiciones en materia energética.

1. RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LAS PROPIEDADES HORIZONTALES DE USO COMERCIAL O MIXTO EN COLOMBIA

Hace algunos años, particularmente antes de la Ley 1607 de 2012, la tributación de las propiedades horizontales en términos generales era muy simple a raíz de su naturaleza de entidades sin ánimo de lucro, sin embargo, tal y como lo mencionamos en la introducción, los cambios en las necesidades del mercado obligaron a que este tipo de entidades sin perjuicio de su naturaleza, actuaran como un agente activo realizando actividades comerciales y de servicios que a renglón seguido empezaron a generar unos rendimientos que tomaron importancia para la tributación nacional y territorial, por esta razón fue necesario introducir algunos cambios normativos que permitieran al estado, participar como sujeto activo del tributo en la relación generadora de la obligación. (Ley 1607, 2012).

Por lo tanto, en el presente capítulo se abordará un breve desarrollo histórico de la naturaleza de este tipo de entidades, antes de las modificaciones normativas mencionadas y los efectos posteriores a su expedición.

1.1 Antecedentes y fundamentos del régimen actual de tributación de las propiedades horizontales de uso comercial o mixto

1.1.1 Las propiedades horizontales antecedentes y fundamentos jurídicos.

Para comprender el origen de las estipulaciones jurídicas actuales y la razón de ser del tratamiento preferencial es necesario acudir un poco al desarrollo normativo que ha tenido esta entidad a través del tiempo.

La propiedad horizontal surge en Colombia como una solución al crecimiento poblacional, al problema de distribución de tierras y a la necesidad de que cada ciudadano tuviese la posibilidad de acceder a una propiedad privada. En la medida que las ciudades fueron industrializándose, la población rural fue migrando a dichos territorios con el fin de obtener mejores oportunidades laborales y económicas; esto hizo que la oferta de vivienda no fuera suficiente para la demanda de la época, por lo tanto, fue necesario que el estado interviniera para la regulación de un tipo de propiedad que permitiera satisfacer las necesidades respectivas.

Hubo varios intentos por expedir una ley que permitiera crear el tipo propietario mencionado, pero inicialmente con poco éxito, pues la dinámica legislativa no permitía que sobresaliera ese tipo de iniciativas; fue entonces que hasta después de los sucesos del 9 de abril de 1948, donde como consecuencia de la destrucción por los hechos de violencia ocurridos, el gobierno nacional toma la decisión de expedir el Decreto 1286 de 1948, amparado en las competencias del estado de sitio respectivo, para la reconstrucción de las edificaciones afectadas;

cuyo decreto posteriormente sería convertido en la Ley 182 de 1948, que fue el primer acercamiento a una norma que concibiera la propiedad horizontal, no propiamente como una persona jurídica, pero si como una entidad necesaria y con un funcionamiento especial, sobre todo en lo residencial. (Nader, 2002).

Posteriormente, con el fin de darle un mayor desarrollo a la institución y solucionar problemas que presentaba dicha disposición, a los cuales no haremos referencia por no hacer parte fundamental del presente trabajo, se expidió la Ley 16 de 1985, donde particularmente se da un cambio drástico a la institución, pues sería la primera vez que se trataría a la propiedad horizontal como una persona jurídica independiente de los propietarios de los bienes particulares, y por disposición legal, la propietaria de los bienes y zonas comunes derivadas de la misma. (Ley 16, 1985). (Nader, 2002).

Finalmente, sin perjuicio de la Ley 428 de 1998 (a la cual no se hará referencia por no modificar ni complementar a criterio de la Corte Constitucional la Ley 182 de 1948) (Corte Constitucional, Sentencia C-1043, 2000), se expidió la Ley 675 de 2001 como una solución a la necesidad de una regulación clara y concisa para esta institución que a través de varios años había adquirido gran relevancia para la sociedad y que había mutado de ser de uso exclusivamente residencial, a usos mucho más atípicos para la época, como por ejemplo, para el desarrollo de actividades comerciales, como es el caso de los Centros Comerciales y de las unidades de negocios o centros empresariales, los cuales no habían sido tenidos en cuenta en las legislaciones anteriores, dado el contexto de la época. (Ley 428, 1998) (Ley 675, 2001).

Estas circunstancias llevaron a que, por iniciativa del gobierno nacional de la época, se presentara el proyecto de Ley 136 de 1999, el cual buscaba principalmente lo siguiente. (Nader, 2002).

1. Tener un marco jurídico claro, dado el desarrollo urbanístico que se venía presentando en el país.
2. Eliminar la dualidad de regímenes generados por la expedición de la Ley 182 de 1948 y la Ley 16 de 1985.
3. Regular las propiedades horizontales comerciales, para tonar de seguridad jurídica las actuaciones de ese tipo de entidades, las cuales se encontraban actuando basadas en los vacíos normativos generados por las leyes anteriormente señaladas.

Este proyecto de Ley 136 de 1999, con algunas modificaciones hechas en el Congreso, terminó convirtiéndose en la actual Ley 675 de 2001, la cual consagró el régimen de propiedad horizontal de la siguiente forma: (Ley 675 de 2001).

1. Creaba un solo Régimen de Propiedad Horizontal.
2. Creaba una persona jurídica sui generis, para la administración de bienes comunes.
3. Creó tres tipos de propiedades horizontales, las residenciales, las comerciales y las mixtas.
4. Traslataba nuevamente la propiedad de los bienes comunes a los copropietarios de los bienes particulares, a prorrata de su índice de copropiedad.
5. Consagró el procedimiento para la constitución del Régimen.

6. Dispuso la naturaleza jurídica y tributaria de ese tipo de entidades.
7. Estableció el objeto para el cual estarían constituidas.
8. Entre otras características principales de la figura.

Como se puede observar, dicha Ley (actualmente vigente) fue un gran paso en la evolución social, económica y jurídica de este tipo de entidades, hasta el punto de consagrar en principio su naturaleza de entidad sin ánimo de lucro, pues su objeto es el de administrar y mantener bienes comunes de los particulares, y su calidad de no contribuyente de impuestos nacionales ni industria y comercio, lo cual a partir de la época fue objeto de diversos debates los cuales se explicaran en los puntos siguientes.

1.1.2 La visión de la Corte Constitucional respecto de la no sujeción a impuestos nacionales ni de industria y comercio.

A propósito de lo señalado en el punto anterior, y a raíz de la aplicación de la Ley 675 de 2001, particularmente en lo que tiene que ver con su naturaleza jurídica y tributaria, la Corte Constitucional tiene un pronunciamiento que vale la pena incluir en el presente trabajo, pues a raíz de algunos cargos de inconstitucionalidad del artículo 33 de la mencionada Ley, se logra advertir la interpretación y el alcance de la misma a criterio de los jueces constitucionales. (Ley 675, 2001).

En abril de 2009, un ciudadano interpone una demanda de inconstitucionalidad en contra del artículo 33 de la Ley 675 de 2001 que señala:

La persona jurídica originada en la constitución de la propiedad horizontal es de naturaleza civil, sin ánimo de lucro. Su denominación corresponderá a la del edificio o conjunto y su domicilio será el municipio o distrito donde este se localiza y tendrá la calidad de no contribuyente de impuestos nacionales, así como del impuesto de industria y comercio, en relación con las actividades propias de su objeto social, de conformidad con lo establecido en el artículo 195 del Decreto 1333 de 1986. (p. 21).

Por considerar que existe por un lado una violación al principio de unidad de materia por incluirse en una ley destinada para la regulación jurídica de ese tipo de entidades, estipulaciones de carácter tributario, las cuales son normas especiales; por otro lado considera que el segundo cargo de impugnación debe corresponder a la violación del artículo 294 de la Constitución Política, por excederse el legislador en la consagración de exenciones tributarias sobre tributos territoriales, violando así la autonomía constitucional otorgada en este caso particular a las alcaldías municipales. (Corte Constitucional, Sentencia C-812, 2009).

A su turno, procede la Corte Constitucional a abordar la formulación del problema con base en los siguientes ítems:

1. La vulneración del principio constitucional de unidad de materia, cuando se incorpora en una ley que establece el régimen legal de las propiedades horizontales, normas de contenido tributario.
2. La Competencia del legislador para conceder exenciones o preferencias en tributos territoriales a propiedades horizontales.

3. La exclusión de la calidad de no contribuyente no aplica cuando la propiedad horizontal destine sus bienes particulares o zonas comunes a su actividad comercial.

Concluye la Corte Constitucional en dicho pronunciamiento respecto del primer ítem, que existe unidad de materia, pues, en resumen, la Ley 675 de 2001 tiene como objeto regular la forma especial de dominio en las propiedades horizontales y, por lo tanto, en reiteradas jurisprudencias con casos análogos, la misma corporación ha concluido que al existir coincidencia de contenidos con el eje temático de la ley, esta no infringe el mandato del artículo 158 de la Constitución Política Colombiana. (Constitución Política, Art. 158).

En cuanto al segundo cargo, señala que tampoco procede la inconstitucionalidad del artículo 33 de la ley, pues el legislador no contempló ninguna exención para estos contribuyentes, pues fijó una regla de no sujeción que ya se encontraba incluida en la Ley 14 de 1983, que pretendía gravar únicamente las actividades industriales, comerciales y de servicios, las cuales no se encontraban incluidas por el legislador en el artículo 32 de la Ley 675 de 2001 (a criterio de la Corte), como el objeto legal de las propiedades horizontales, consistente en *“administrar correcta y eficazmente los bienes y servicios comunes, manejar los asuntos de interés común de los propietarios de bienes privados y cumplir y hacer cumplir la ley y el reglamento de propiedad horizontal”*. (p. 15).

Por último, pero no menos importante, señala la Corte respecto del tercer ítem, que no es posible declarar la constitucionalidad condicionada del aparte demandado, pues *“la norma no admite una interpretación distinta a la que propone el demandante en su solicitud subsidiaria; y,*

por lo tanto, no es necesario escoger entre varias alternativas” (Corte Constitucional, Sentencia C-812, 2009).

Aunque parece ser el ítem menos importante, tiene una trascendencia fundamental, pues señaló expresamente en el pronunciamiento que:

[...] Esta calidad de no contribuyente sólo se predica en relación con las actividades propias de su objeto social. Así lo dice expresamente el artículo 33 de la Ley 675 de 2001. De realizar actividades ajenas a su objeto social, la persona jurídica originada en la constitución de la propiedad horizontal pierde su calidad de no contribuyente de impuestos nacionales, y del impuesto de industria y comercio. Esto es cierto, aún si no se ha surtido el proceso de desafectación regulado en los artículos 20 y 21 de la Ley 675 de 2001. (Ley 675, 2001) (Corte Constitucional, Sentencia C-812, 2009).

Entonces, desde dicho pronunciamiento, la Corte Constitucional se había encargado de establecer parte del alcance de dicha norma concluyendo entonces que:

1. La norma cumplía con el principio de unidad de materia por tener un propósito claro encaminado a regular un régimen legal especial, lo cual no excluye la estipulación de normas con contenido tributario que tengan el mismo fin.
2. La norma no creó una exención, simplemente fijó una regla de no sujeción que ya se encontraba contenida en la Ley 14 de 1983, en cuanto a las actividades gravadas con dicho impuesto.

3. Para la Corte es claro que cuando una propiedad horizontal realizara actividades que no fueran propias de su objeto social, debía contribuir tanto con impuestos nacionales como con impuestos territoriales (industria y comercio específicamente) como cualquier otro actor económico sujeto al Régimen General.

Ahora, aunque importante, no fue suficiente este pronunciamiento para acotar las discusiones que en materia tributaria este tipo de entidades debieron sostener años más tarde, pues, aunque aparentemente se aclara la intención de la norma, todas estas entidades empezaron a preguntarse: ¿Entonces en qué consiste administrar correcta y eficazmente los bienes y servicios comunes, manejar los asuntos de interés común de los propietarios de bienes privados? ¿Qué actos jurídicos incluye y cuáles excluye?

Estos interrogantes aún son materia de muchas discusiones doctrinarias y jurisprudenciales, los cuales podrán ser objeto de otro trabajo monográfico; para lo que nos ocupa, es importante plantear el contexto señalado, como más adelante se explicará, la contribución de energía eléctrica es una expensa común que se deriva del gasto por servicio de energía eléctrica prestada a la propiedad horizontal por parte de entidades de servicios públicos; entonces, ¿dicho contrato de prestación de servicios celebrado por la propiedad horizontal como contratante (receptora del servicio), se encontrará incluido en los actos jurídicos no sujetos a gravámenes nacionales o territoriales en virtud de la no sujeción contemplada por el artículo 33 de la Ley 675 de 2001?. (Ley 675, 2001, Art. 33).

1.2 Contribuyentes del régimen tributario especial del impuesto sobre la renta y complementarios

A raíz de la ambigüedad esbozada anteriormente, derivada de la vaguedad en la redacción normativa de este régimen, fue objeto de debate entre la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) y las Propiedades Horizontales de uso comercial o mixto, el hecho de que las segundas estuviesen prestando el servicio de parqueadero al público de forma onerosa, haciendo uso de zonas comunes (de propiedad de los copropietarios) sin generar el impuesto sobre las ventas por dicho servicio, amparadas en la calidad de no contribuyentes de impuestos nacionales otorgada por el artículo 33 de la Ley 675 de 2001. (Ley 675, 2001, Art. 33).

Sin profundizar sobre dicha discusión, pero muy importante mencionarla, ya que la misma fue un antecedente fundamental para las estipulaciones consagradas por la Ley 1607 de 2012⁵; a raíz de este suceso de impacto nacional, el Congreso de la República expidió la mencionada ley, donde pretendió zanjar definitivamente la discusión suscitada en ese entonces con la consagración del actual artículo 462-2 del Estatuto Tributario, que fija expresamente a las personas jurídicas constituidas como propiedad horizontal en sujetos responsables del impuesto sobre las ventas, indicando:

En el caso del impuesto sobre las ventas causado por la prestación directa del servicio de parqueadero o estacionamiento en zonas comunes por parte de las personas jurídicas constituidas como propiedad horizontal o sus administradores, son responsables del

⁵ Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones.

impuesto la persona jurídica constituida como propiedad horizontal o la persona que preste directamente el servicio. (Estatuto Tributario, Art. 462-2, párr. 5).

Asimismo, entendiendo la realidad económica por la que pasaban este tipo de entidades, consagró el artículo 186 de la Ley 1607 de 2012, que señalaba:

Las personas jurídicas originadas en la constitución de la propiedad horizontal que destinan algún o algunos de sus bienes, o áreas comunes para la explotación comercial o industrial, generando algún tipo de renta, perderán la calidad de no contribuyentes de los impuestos nacionales otorgada mediante el artículo 33 de la Ley 675 de 2001. (Ley 1607, 2012, p. 142).

Esta estipulación buscaba entonces condicionar la calidad de no contribuyentes de impuestos nacionales a la destinación de bienes propios o áreas comunes para explotación comercial o industrial generando algún tipo de renta, es decir, no eliminaba ni derogaba el mandato del artículo 33 de la Ley 675 de 2001 por no existir contradicción, simplemente establecía un supuesto jurídico condicionado que, de cumplirse, desencadenaría la consecuencia mencionada. (Ley 675, 2001, Art. 33).

Este tipo de desarrollo normativo lo que propicio, entonces, fue que hubiesen propiedades horizontales de uso comercial o mixto contribuyentes de impuestos nacionales, como en el caso de los Centros Comerciales; y otras entidades de la misma naturaleza, no contribuyentes de los impuestos señalados, como en el caso de conjuntos industriales de bodegas que no generaban

ninguna destinación de sus bienes propios (por no tener) y sus zonas comunes únicamente eran destinadas para el tránsito de personas y mercancías, sin generar ningún tipo de renta.

Adicionalmente a lo anterior, la norma no consagró como consecuencia por el cumplimiento del supuesto de hecho, la pérdida de la calidad de no contribuyente de industria y comercio, lo que generó una serie de discusiones de orden territorial, ya que, la no sujeción del impuesto correspondía a un criterio subjetivo y no objetivo como tradicionalmente lo ha sido, de cara a las actividades que desarrolla el sujeto independientemente de su naturaleza; por lo tanto, muchas propiedades horizontales de uso comercial o mixto, como en el caso de los centros comerciales, continuaron ejerciendo actividades comerciales con sus bienes propios o zonas comunes sin gravar la actividad a pesar de cumplir con el aspecto material del hecho imponible, soportadas en el tratamiento especial que consagraba el artículo 33 de la Ley 675 de 2001, vigente aún. (Ley 675, 2001).

No siendo suficiente con los inconvenientes mencionados, el legislador se encargó de encasillar a este tipo de sujetos que cumplieran con el supuesto jurídico condicionado, en el Régimen tributario especial de Renta, es decir, contribuyentes del Impuesto sobre la Renta y Complementarios, pero con un Régimen especial, al establecer el artículo 186 de la Ley 1607 de 2012, que:

En el evento de pérdida de la calidad de no contribuyente según lo dispuesto en el inciso primero del presente artículo, las personas jurídicas originadas en la constitución de la

propiedad horizontal estarán sujetas al régimen tributario especial de que trata el artículo 19 del Estatuto Tributario. (Ley 1607, 2012, p. 142).

Lo primero en señalar, es que el párrafo segundo del artículo 186 de la Ley 1607 de 2012, excluyó expresamente del tratamiento tributario especial a las Propiedades horizontales de uso residencial, las cuales no hacen parte del presente trabajo; y, por lo tanto, a las cuales no haremos referencia. (Ley 1607, 2012, Art. 186).

No obstante, el análisis inicial del caso de las Propiedades Horizontales de uso comercial o mixto, fue que al tratarse de entidades sin ánimo de lucro, debían tener un tratamiento especial como el dado para fundaciones, cooperativas, asociaciones, corporaciones y demás, por lo que se les permitiría en principio determinar un beneficio neto o excedente que estaría gravado a la tarifa del 20%; en otras palabras, el legislador pretendió dar un tratamiento preferencial a estas entidades, asimilándolas a entidades que originariamente han ostentado un objeto no lucrativo.

Asimismo, la norma permitía que este tipo de entidades sujetas a un régimen especial, reinvirtieran ese beneficio neto o excedente o establecieran asignaciones permanentes con término máximo de 5 años, siempre que tuvieran un objeto social específico establecido por el artículo 359 del Estatuto Tributario (actividades de salud, educación, cultura, deporte aficionado, investigación científica y tecnológica o a programas de desarrollo social) y el mismo fuera de interés general y permitiera el acceso a la comunidad. (Jaramillo, 2014).

Este régimen fue reglamentado, entre otros, por el Decreto 4400 de 2004, el cual se encargaba de detallar la forma en que se debía determinar el beneficio neto, y las causales en las que aplicaba la exención del impuesto, pero al ser el mismo diseñado con anterioridad a la expedición de la Ley 1607 de 2012, no contempló por obvias razones a este tipo de entidades que aprovechando el vacío normativo al respecto, procedieron a acogerse al beneficio de exención consagrado por la norma logrando así que en la práctica el efecto normativo fuera el mismo antes o después de la expedición de la norma, es decir, el no pago del impuesto sobre la renta y complementarios sobre ingresos derivados de esas actividades comerciales o industriales. (Decreto 4400, 2004).

Con todo, es importante señalar que no todo fue favorable para este tipo de entidades desde el punto de vista impositivo, pues las que cumplieron con el supuesto jurídico condicionado, empezaron a encasillarse como sujetos pasivos de otros impuestos nacionales como en gravamen a los movimientos financieros (4X1000) o el Impuesto a la Riqueza (vigente para la época); sin embargo desde el punto de vista financiero, este impacto no era mayor al beneficio que obtenían perteneciendo al Régimen Tributario Especial del Impuesto sobre la Renta y Complementarios, pues tenían algunas ventajas que no poseían contribuyentes del Régimen Ordinario del Impuesto sobre la Renta, como es no estar obligados al cálculo de renta presuntiva, y los pagos que les hicieran a este tipo de entidades no estaba sujeto a retención en la fuente. (Ley 1819, 2016).

Claramente estos efectos continuaban siendo desequilibrados para unas entidades que, si bien continuaban con su naturaleza de no tener ánimo de lucro, si actuaban como un agente del

mercado considerado como una competencia “con ventajas” respecto de otros contribuyentes que prestaban servicios o realizaban actividades similares.

Esto llevó a que, con la configuración del comité de expertos tributarios, para la expedición de la reforma tributaria estructural (Ley 1819 de 2016), se replantearan los motivos que dieron lugar a la formulación del artículo 186 de la Ley 1607 de 2012, concluyendo finalmente que el mismo debía derogarse expresamente y configurarse un nuevo supuesto jurídico condicionado. (Ley 1607, 2012, Art. 186).

Por esto, se creó el actual artículo 19-5 del Estatuto Tributario, el cual, recoge todos los problemas identificados derivados de la estipulación anterior, y dejando nuevamente por fuera a las propiedades horizontales de uso residencial, consagró que:

Las personas jurídicas originadas en la constitución de la propiedad horizontal que destinan algún o algunos de sus bienes, o áreas comunes para la explotación comercial o industrial, generando algún tipo de renta, serán contribuyentes del régimen ordinario del impuesto sobre la renta y complementarios y del impuesto de industria y comercio. (Estatuto Tributario, Art. 19-5).

Es decir, que el legislador logró corregir de alguna medida el error cometido en el artículo anterior cuando equiparó a las propiedades horizontales de uso comercial o mixto a cualquier otro contribuyente del impuesto sobre la renta y complementarios, pues los encasillo directamente en el Régimen Ordinario del mismo; además, en esta oportunidad si consagró la

sujeción pasiva al impuesto de industria y comercio, solucionando en gran medida los problemas de interpretación a los que debieron someterse las entidades territoriales desde el año 2013.

Pero, no sabemos si intencionalmente o no, olvidó que la no sujeción contemplada por el artículo 33 de la Ley 675 de 2001, comprendía todos los impuestos nacionales, por lo que ahora el vacío normativo iba de cara no al impuesto sobre la renta, sino nuevamente a impuestos como el gravamen a los movimientos financieros y a lo que hoy es materia de este trabajo, la contribución de energía eléctrica, entendida por sus elementos estructurales como un impuesto nacional. Este alcance será lo que analizaremos en los próximos apartes de esta investigación, es decir, los efectos de la expedición de la Ley 1819 de 2016 (con sus decretos reglamentarios) y la derogatoria expresa del artículo 186 de la Ley 1607 de 2012. (Ley 1607, 2012, Art. 186).

1.3 Una nueva visión al régimen de tributación de las propiedades horizontales de uso comercial o mixto

La Ley 1819 de 2016 es una norma especial desde el punto de vista de su origen, pues surgió a raíz del análisis integral del sistema tributario realizado por la Comisión de Expertos Tributarios integrada en el año 2016. La finalidad de ese comité fue la de dar recomendaciones al Gobierno Nacional para la expedición de una Reforma Tributaria que no se centrara temas puntuales o coyunturales, sino que, por el contrario, fuera estructural y se ajustara a los principios constitucionales y legales.

Más allá del alcance del estudio y de su real aplicación en la ley de la referencia, lo que nos implica realmente es que trajo consigo un par de artículos que, aunque cortos en su redacción, generaron un cambio drástico en cuanto a la naturaleza de las propiedades horizontales de uso comercial o mixto, tal y como procederemos a ver. (Ley 1819, 2016).

1.3.1 Efectos del artículo 143 de la Ley 1819 de 2016 y del Decreto 2150 de 2017

A raíz de lo sucedido en la práctica en vigencia del artículo 186 de la Ley 1607 de 2012 para el caso de las Propiedades Horizontales de uso comercial o mixto, el Congreso de la República con base en la iniciativa del Gobierno Nacional (Ley 1607, 2012), expide la Ley 1819 de 2016, consagrando en la Parte III de la mencionada reforma tributaria estructural, un grupo de normas que regularon y reformaron el Régimen Tributario Especial del Impuesto sobre la Renta y Complementarios. (Ley 1819, 2016).

Dentro de ese grupo de normas señalado, se encontraba el artículo 143 de la Ley, actual artículo 19-5 del Estatuto Tributario, el cual consagró un cambio drástico a la consecuencia jurídica derivada del cumplimiento del supuesto normativo.

Aunque, la estructura normativa anterior consagraba un supuesto jurídico consistente en la destinación (por parte de dichas entidades) de sus bienes o zonas comunes para la explotación comercial o industrial generando algún tipo de renta; y la consecuencia al cumplir con este supuesto, era la pérdida de la calidad de no contribuyente de impuestos nacionales señalada por el artículo 33 de la Ley 675 de 2001. (Ley 675, 2001, Art. 33).

Aun así, la nueva estipulación cambió la consecuencia jurídica pues ya no se perdería la calidad de no contribuyente de impuestos nacionales señalada por dicho artículo, sino que serían contribuyentes del Régimen Ordinario del Impuesto sobre la Renta y Complementarios y del Impuesto de Industria y Comercio. Esto fue acompañado de la derogatoria expresa del artículo 186 de la Ley 1607 de 2012, consagrada en el artículo 376 de la Ley 1819 de 2016, a la cual haremos referencia más adelante. (Ley 1819, 2016, Art. 376).

Antes que nada, el legislador deja a salvo nuevamente a las Propiedades Horizontales de *Uso residencial*, las cuales continuaban como no contribuyentes de impuestos nacionales ni de industria y comercio por no cumplir con el supuesto jurídico de la norma y encontrarse expresamente excluidas.

No sucedió de esa forma para las propiedades horizontales de uso comercial o mixto, las cuales pasan de un tratamiento especial en el impuesto sobre la renta a un tratamiento bajo el régimen ordinario.

Sin entrar a analizar en mayor medida cada impuesto, los principales cambios que trajo la estipulación para este tipo de entidades, fue el cambio de tarifa a la general, la práctica de la retención en la fuente en renta, el cálculo de renta presuntiva, la determinación de la base gravada con el impuesto sobre la renta, por tanto, pero no menos importante, la sujeción pasiva del impuesto de industria y comercio.

La norma señalada posteriormente fue objeto de reglamentación a través del Decreto 2150 de 2017, que tenía como objetivo principal señalar las reglas del Régimen Tributario Especial, pero consagró prohibiciones para las Propiedades Horizontales de uso comercial o mixto como en el caso de la exoneración del pago de parafiscales consagrado en el artículo 114-1 del Estatuto Tributario (hoy declarado nulo por el Consejo de Estado) (Sentencia 23658, 2019), y la depuración del impuesto sobre la renta bajo un sistema cedular, que no admite la generación de pérdidas fiscales susceptibles de ser compensadas⁶. (Decreto 2150, 2001).

Ahora bien, los problemas de la normatividad actual se presentan al momento de determinar la cedulación de activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos y gastos; dado que se trata de una persona jurídica sui generis, se presentan en la práctica algunos casos puntuales donde es difícil identificar la naturaleza tributaria de la transacción, como en el caso de las desafectaciones de zonas comunes autorizadas por la Asamblea de copropietarios, donde no es claramente identificable si la mera desafectación se trata de un ingreso derivado de una explotación comercial o industrial, o si por el contrario, puede dársele naturaleza de cuota de administración, el cual se encuentra expresamente excluido.

Más allá de estos problemas prácticos y metodológicos, para lo que nos ocupa, este punto es importante pues en cierto sentido afecta el elemento subjetivo de todos los impuestos nacionales, dado que el actual artículo 19-5 del Estatuto Tributario únicamente hace referencia a dos impuestos, el de Renta y complementarios y el de Industria y Comercio; entonces, ¿en qué punto se encuentran los demás impuestos nacionales? ¿Qué efectos generó la derogatoria expresa

⁶ Segundo inciso del parágrafo 2 del Art. 1.2.1.5.3.2 del Decreto 2150 de 2001.

del artículo 186 de la Ley 1607 de 2012?, estos interrogantes trataremos de explicarlos en el siguiente punto. (Ley 1607, 2012, Art. 186)

1.3.2 Efectos de la derogatoria expresa del artículo 186 de la Ley 1607 de 2012

Como ya sabemos, el artículo 186 de la Ley 1607 de 2012 fue derogado expresamente por el artículo 376 de la Ley 1819 de 2016; pero entonces ¿Qué efectos prácticos desencadenó esta derogatoria?; para las propiedades horizontales de uso comercial o mixto, represento un cambio de modelo tributario totalmente drástico. (Ley 1607, 2012, Art. 186).

Anteriormente se indicó que el mencionado artículo había generado los siguientes cambios:

1. Hacía que las propiedades horizontales de uso comercial o mixto, perdieran la calidad de no contribuyentes de impuestos nacionales, siempre que destinaran sus bienes propios o zonas comunes a la explotación comercial o industrial.
2. Por ese hecho, se volvían en primera medida contribuyentes del impuesto sobre la renta bajo el régimen especial que señalaba entonces el artículo 19 y siguientes del Estatuto Tributario.
3. Adicionalmente, se volvían sujetos pasivos de los demás impuestos nacionales, como en el caso del Gravamen a los movimientos financieros (GMF o 4X1000), o el Impuesto a la Riqueza (vigente para el año 2015). Esto no incluye en principio el impuesto sobre las

ventas como responsables, pues el artículo 462-2 del Estatuto Tributario, zanjó definitivamente la discusión.

Más allá de lo ya comentado en el presente escrito, el último punto es el que cobra relevancia a la hora de entender los efectos de la derogatoria expresa. Dado que el artículo que determinaba la pérdida de la calidad de no contribuyentes de impuestos nacionales dejó de surtir efectos jurídicos a partir de su derogatoria, es decir, desde el 26 de diciembre de 2016, fecha de vigencia de la Ley 1819 de 2016, nuevamente entra en juego los efectos del artículo 33 de la Ley 675 de 2001, en consonancia con la interpretación dada por la Corte Constitucional en la demanda de inconstitucionalidad del mismo (Sentencia C-812, 2019); es decir, dado que el artículo 19-5 del Estatuto Tributario únicamente hace referencia al Régimen Ordinario del Impuesto sobre la Renta y Complementarios y al Impuesto de Industria y Comercio, entendiendo que el artículo 186 de la Ley 1607 de 2012 perdió vigencia, se puede concluir preliminarmente que, las propiedad horizontales de uso comercial o mixto que destinen sus bienes propios o zonas comunes a la explotación comercial o industrial para la percepción de rentas, serán contribuyentes del Régimen Ordinario de Renta y de Industria y Comercio, pero no de los demás impuestos nacionales como los mencionados anteriormente, es decir, como el Gravamen a los movimientos financieros (GMF o 4X1000). (Estatuto Tributario, 2016).

De ser esto cierto, bajo la interpretación de la Corte Constitucional anteriormente vista, tendríamos que determinar si la Contribución de Energía Eléctrica objeto del presente trabajo, constituye efectivamente un impuesto o no por sus elementos estructurales, y si la misma se encuentra amparada en el objeto social o legal de la Propiedad Horizontal de uso Comercial o

mixto, pues de ser así, la conclusión llevaría a una no sujeción pasiva por parte de este tipo de entidades, respecto de la referida contribución.

Para lograr una conclusión al respecto, se analizaron los elementos estructurales de dicha contribución y los efectos prácticos que la misma desencadena, con el fin de determinar si efectivamente tiene la naturaleza de un impuesto o no, y que tanto influyen los pronunciamientos que ha tenido la Corte Constitucional respecto de los efectos de la misma; este tema, será el que se expondrá en el capítulo segundo.

2. CONTRIBUCIÓN DE SOLIDARIDAD DE ENERGÍA ELÉCTRICA

Si bien su nombre la clasifica preliminarmente como una contribución especial, en el transcurso del presente capítulo se expondrán diferentes características de este tributo, que nos permitirán analizar la clasificación que esta merece a la luz de los conceptos doctrinarios y jurisprudenciales que se han expedido sobre la materia. Para ello, nos adentraremos en la denominación y clasificación de los tributos y las diferencias entre una y otra, y su consagración en la normativa colombiana, no sin antes entender el motivo de expedición de este tipo de gravamen especial.

Por último, se analizó el mencionado tributo a la luz de la teoría del hecho imponible (o hecho generador) con el fin de describir puntualmente los elementos estructurales del mismo y así lograr identificar la relación de este con la naturaleza tributaria de las propiedades horizontales de uso comercial o mixto en Colombia.

2.1 Génesis de la contribución de solidaridad de energía eléctrica.

2.1.1 Subsidios tarifarios cruzados.

Antes de explicar en qué consiste el modelo de subsidios tarifarios cruzados, es necesario recordar que a partir de la Constitución Política del año 91, en Colombia se implementa un cambio muy importante en el modelo de la prestación de servicios públicos domiciliarios; anteriormente se entendía como una obligación que dependía del estado y por lo tanto era él

quien debía proveer dichos servicios; a partir del nuevo modelo, se abandona el concepto de “estado benefactor” y el estado pasa a ser garante de la prestación del mismo, que podrá estar en cabeza de los particulares quienes actuarán como agentes del mercado proveyendo dichos servicios, claramente no sujetos a la libertad del mercado, sino a la regulación que para el efecto expida el estado con base en la recuperación del costo del mismo. (Constitución Política, 1991).

Antes de la expedición de la Constitución de 1991 y, específicamente, de la ley de servicios públicos (Ley 142 de 1994), el tema de los subsidios presentaba inconvenientes; algunos de los subsidios que se otorgaban, se caracterizaban por consagrar métodos regresivos para su concesión, pues, sectores de la población con cierta capacidad de pago se estaban beneficiando de la subvención que se otorgaba por bajos consumos, al tiempo que usuarios de escasos recursos estaban soportando los mayores costos. Este método partía del principio según el cual a mayor ingreso mayor consumo, razón por la que un número significativo de usuarios, sin importar sus condiciones socio-económicas, resultaban subsidiados, pues en muchas ocasiones sujetos con buena capacidad económica, tenían bajo consumo de servicio de energía eléctrica; y, por lo tanto, resultaba beneficiado del mismo. El costo de estos subsidios era asumido por la Nación y los distintos entes territoriales, a través de sus presupuestos. (Corte Constitucional, Sentencia C-086,1998).

Sin embargo, dada esta nueva función del estado consistente en garantizar que los servicios públicos domiciliarios tengan un alcance nacional y protegiendo los Derechos de las personas más vulnerables, se implementa el modelo de subsidios tarifarios cruzados, que no es

más que la concreción del principio de generalidad o solidaridad establecido en el numeral 9 del artículo 95 de la Constitución Nacional.

Recordemos que el principio de generalidad hace referencia a que toda persona tiene el deber de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del estado dentro del concepto de justicia y equidad; entonces, dado que es función del estado garantizar que la población más vulnerable tenga acceso a los servicios públicos domiciliarios, este debe subsidiar parte del costo del servicio que las personas de escasos recursos no pueden alcanzar a cubrir.

Entonces, acá es donde entra a jugar el modelo de subsidios tarifarios cruzados, la población de mayores recursos entra a cubrir un mayor valor sobre el costo del servicio público, el cual irá destinado a cubrir parte del costo del servicio de la población más vulnerable; para el caso de la energía eléctrica como servicio público domiciliario, esto se materializó con la consagración de la Contribución de solidaridad de energía eléctrica, la cual procederemos a analizar a continuación.

2.1.2 Origen y evolución de la contribución de energía eléctrica.

La primera positivización de la Contribución de solidaridad de energía eléctrica la encontramos consagrada en el artículo 89 de la Ley 142 de 1994, por medio de la cual se estableció el régimen de los servicios públicos domiciliarios anteriormente señalado. (Ley 142, 1994, Art. 89).

Preliminarmente señala el artículo que serán las Comisiones de Regulación las encargadas de vigilar a todos quienes prestan servicios públicos, para que distingan en las facturas el valor que corresponde al servicio y el factor que se aplica para dar subsidios a los usuarios de los estratos 1, 2 y 3.

Posteriormente, asigna competencia a los concejos municipales para la creación de fondos de solidaridad y redistribución de ingresos, para que al presupuesto del municipio se incorporen las transferencias que a dichos fondos deben hacer las empresas de servicios públicos. Pero, indica que los recursos de dichos fondos deberán ser destinados a dar subsidios de estratos 1, 2 y 3, como inversión social; acá encontramos un primer acercamiento a la consagración de la Contribución de Solidaridad, que empieza a dar luces de las primeras características de los elementos estructurales de la misma.

Ahora, la misma norma establece un tope máximo para la contribución en su inciso tercero al señalar: *“Se presume que el factor aludido nunca podrá ser superior al equivalente del 20% del valor del servicio y no podrán incluirse factores adicionales por concepto de ventas o consumo del usuario”*. Esto claramente hace referencia a la tarifa del tributo como uno de los elementos del aspecto cuantitativo del elemento material del hecho imponible, a pesar de que el legislador denomina el gravamen como “factor” en esta oportunidad. (Ley 142, 1994, Art. 89).

También señala preliminarmente los sujetos pasivos de la obligación tributaria al indicar:

Cuando comiencen a aplicarse las fórmulas tarifarias de que trata esta Ley, las comisiones sólo permitirán que el factor o factores que se han venido cobrando, se

incluyan en las facturas de usuarios de inmuebles residenciales de los estratos 5 y 6, y en las de los usuarios industriales y comerciales. (Art. 89).

Ahora bien, dado que se realizó un análisis del hecho imponible o hecho generador más adelante, no nos detendremos a analizar puntualmente cada uno en este aparte, y simplemente nos limitaremos a señalar que en la Ley 142 de 1994 encontramos el primer acercamiento a toda la regulación sobre el tema.

Con todo se señala, que aparentemente es mucho más clara la regulación que hace el legislador del tributo en la Ley 142 de 1994, que la que hace en la Ley 143 del mismo año, pues a pesar de que en la denominación del gravamen es un poco más claro al denominarlo “Contribución”, no cabe duda que la redacción es desafortunada al tratar de distinguir (si esa era la intención) los elementos estructurales del tributo. (Ley 142, 1994) (Ley 143, 1994).

Continuando con el desarrollo normativo de la figura, nos encontramos con que el párrafo segundo del artículo 97 de la Ley 223 de 1995, también hace referencia a la Contribución de solidaridad, denominándola Sobretasa o Contribución Especial del sector eléctrico, reiterando en similares condiciones lo que las leyes anteriormente mencionadas ya habían indicado. Lo curioso en este caso es que se hace referencia al tributo, confundiendo la Sobretasa con la Contribución Especial, algo que desde el punto de vista doctrinal no tiene asidero, dejando ver el desconocimiento del legislador en la consagración de la medida. (Ley 223, 1995, Art. 97).

Posteriormente, la Ley 286 de 1996 entra a modificar las leyes 142 y 143 de 1994, y necesariamente incluye una modificación hasta la ahora llamada Contribución Especial; esta modificación fue objeto de una demanda de inexecutableidad ante la Corte Constitucional por parte de un ciudadano que consideró que el legislador erraba al determinar que dicho tributo correspondía a la nación y no a los entes territoriales. Dado que el pronunciamiento judicial será analizado más adelante, nos limitaremos a indicar que la Corte Constitucional declaró la executableidad de la norma, confirmando su carácter de tributo nacional, haciendo referencia al aspecto espacial del elemento material del hecho imponible. (Ley 286, 1996).

Nuevamente el legislador aprovechando la creación de una exención para las empresas de servicios públicos domiciliarios, aprovecha para insistir en el tributo como una Sobretasa o Contribución Especial, confirmando algunos de los elementos estructurales del mismo en el párrafo 2 del artículo 13 de la Ley 633 de 2000. Posteriormente este párrafo es modificado por el artículo 2 de la Ley 1430 de 2010, creando consigo un descuento tributario del 50% de la contribución especial en el impuesto sobre la renta y complementarios del año 2011. (Ley 1430, 2010, Art. 2).

Como se puede observar, el legislador se ha encargado de dar diferentes denominaciones al tributo y además de consagrar los elementos estructurales del hecho imponible en distintas disposiciones normativas, unas más claras que otras sin duda; en todo caso, a pesar de la desafortunada regulación, existen distintos pronunciamientos jurisprudenciales que más adelante analizaremos que han permitido comprender con mayor claridad la figura; en todo caso, no cabe duda que la finalidad de su consagración no es más que hacer honor al principio de solidaridad o

generalidad que ya mencionamos, pues pretende bajo el modelo de sistema tarifario cruzado, que las personas de mayor capacidad económica, subsidien parte del costo del servicio público de energía eléctrica de la población más vulnerable, específicamente aquellos pertenecientes a los estratos 1, 2 y 3.

Con todo, falla el legislador al no establecer con claridad los elementos estructurales del hecho generador, pues, como veremos más adelante, permite que se creen distorsiones normativas originadas en los cambios económicos y sociales, que motivan el aumento de inseguridad jurídica y en algunos casos, obligaciones pecuniarias a cargo de sujetos sin la observancia de la capacidad contributiva en concreción de los principios de justicia y equidad tributaria.

2.2 Tipología de la contribución de solidaridad de energía eléctrica

Ahora bien, para entrar a desarrollar el hecho imponible o hecho generador de la contribución de solidaridad de energía eléctrica, se entiende preliminarmente si esta efectivamente hace referencia a una contribución fiscal o parafiscal o si por el contrario pertenece a la especie de los impuestos o las tasas; para ello, debemos iniciar mencionando que si bien en otras legislaciones ha sido consagrado el concepto de tributo (como en la española por ejemplo), en la legislación Colombiana no hay una definición legal del mismo y por lo tanto, todos los conceptos que se han construido alrededor de ello parten de un desarrollo doctrinario y jurisprudencial.

Los tributos nacen como un mecanismo de financiación de los costos del estado, derivado del cumplimiento de funciones públicas; adoptando la definición de SAINZ DE BUJANDA (1977), recogida del capítulo “concepto de Tributo” del Libro “La obligación tributaria y sus fundamentos constitucionales” (Piza et al, 2015): *“El tributo es una obligación de realizar una prestación pecuniaria a favor de un ente público para subvenir a las necesidades de éste, que la ley hace nacer directamente de la realización de ciertos hechos que ella misma establece”*. (p.58).

Recordemos que sin ir muy lejos, la Constitución Política de Colombia establece al país como un estado social de derecho, lo cual implica la garantía de una serie de derechos fundamentales, sociales y económicos, que lógicamente representan un esfuerzo financiero por parte del estado; la garantía a la vida, la salud, educación, libertad de locomoción, debido proceso, acceso a la justicia y demás, no son más que promesas de bienes y/o servicios que de una u otra forma debe proveer el estado, o por lo menos, garantizar que se cumpla en óptimas condiciones por parte de los particulares; esto es a lo que llamamos hoy en día, mercado regulado.

Este nuevo concepto de estado social adoptado en nuestra constitución del año 1991, implicó un mayor esfuerzo financiero en cuanto a la creación de nuevos entes u organismos estatales que tuvieran como fin el cumplimiento de las funciones públicas asignadas o creadas por la constitución y la ley.

Ahora bien, las formas de financiación de estas nuevas funciones públicas parten de distintos preceptos: i) Empréstitos del estado, ii) Recursos de las empresas industriales y comerciales del estado o sociedades de economía mixta; por último, pero no menos importante; iii) los tributos.

Entonces, podríamos decir que los tributos son un mecanismo de financiación de las cargas públicas del estado, creados en virtud de una manifestación de representación popular de un estado democrático, que procura por el cumplimiento de los principios y fines consagrados en la constitución y la ley.

Si bien en la doctrina existen múltiples definiciones al respecto, lo importante es que se ha logrado unificar una serie de características de los tributos, que logran identificar claramente la naturaleza de los mismos, a saber: i) Son un ingreso de naturaleza pecuniaria; ii) De carácter público; iii) Establecido por la ley; iv). Representativos de capacidad económica; v) Dirigido a satisfacer las necesidades económicas del estado y demás entes públicos. (Piza et al, 2015).

Ahora, si bien estas características señaladas pueden tener algunos matices, dado que este no es el objeto de esta investigación, no profundizaremos sobre el tema. Lo que sí señalaremos es que en la Sentencia C-040 de 1993, la Corte Constitucional delimitó el alcance del concepto de tributo manifestando que la palabra Contribución contenida en el artículo 338 de la Constitución Política de Colombia (CN) debe entenderse como género y no como especie. (Piza et al, 2015).

Recordemos que el artículo 338 de la Constitución Nacional, es uno de los pilares fundamentales del sistema tributario actual, pues establece las competencias de la nación y de las entidades territoriales para la creación de tributos en tiempos de paz, así como distingue las distintas herramientas a través de las cuales pueden ser creados y los elementos esenciales que debe comprender en su creación, y fundamentalmente señala la clasificación de los mismos, admitido por la doctrina clásica como la trilogía de los tributos: Impuestos, tasas y contribuciones. (Constitución Nacional, 1991).

Como lo señalan Piza et al (2015) en su libro, los impuestos son la concreción más clara del principio de generalidad o solidaridad, pues no responde a una contraprestación por una acción del estado, sino que reacciona a la capacidad económica del sujeto, que siempre debe encontrarse tipificada en un supuesto de hecho denominado por el legislador como hecho generador. Tal y como lo mencionamos entonces, no es necesario que haya una acción por parte de una entidad pública para que surja la obligación de pago del respectivo tributo, basta con que se concreten las “situaciones demostrativas de capacidad económica” (Piza et al, 2015).

La Corte Constitucional en la Sentencia C-040 de 1993, señaló que un tributo será impuesto, siempre que cumpla con las siguientes características:

- a. Se cobra indiscriminadamente a todo ciudadano no a un grupo social, profesional o económico determinado.
- b. No guarda relación directa e inmediata con un beneficio derivado por el contribuyente.

- c. Una vez pagado, el estado dispone del impuesto de acuerdo con criterios y prioridades distintos del contribuyente.
- d. Su pago no es opcional ni discrecional, pues puede forzosamente mediante la jurisdicción coactiva exigirlo.
- e. No se destinan a un servicio público específico, sino a las arcas generales para atender todos los servicios necesarios. (Corte Constitucional, Sentencia C-40, 1993).

Igual línea argumentativa la ha mantenido en las Sentencias C-465 de 1993, Sentencia C-621 de 2013 y Sentencia C-577 de 1995. Por lo tanto, se puede afirmar que las principales características de los impuestos son: i) su carácter obligatorio al realizarse el hecho generador establecido en la ley; ii) la unilateralidad, al ser establecido por el estado, sin que exista una contrapartida directa por parte del mismo, y iii) su fundamento en el principio de capacidad contributiva, en desarrollo del principio de justicia tributaria. (Piza et al, 2015, p. 288).

Pese a que, las tasas también son una contraprestación pecuniaria a favor de un ente estatal, pero se diferencian de los impuestos en la medida en que estas obedecen a la prerrogativa de uso del servicio y no de generalidad; es decir, el estado ofrece un servicio u actividad a un valor que pretende recuperar el costo del mismo y el administrado tiene cierto grado de discrecionalidad al escoger si hacer uso del servicio público o no. Este concepto ha sido desarrollado por la jurisprudencia, en la medida en que la ley no la ha definido expresamente.

La jurisprudencia constitucional y doctrinantes como los profesores Piza et al (2015), han señalado algunas características de las tasas que son evidentemente constatables, sin embargo, ambos usan algunos términos para definir las mismas que, y dentro del desarrollo de esta investigación, desbordan un poco el alcance de estas; por lo tanto, dado que no es objeto de este trabajo, Se indicaran las características del mencionado tributo, tomando como base alguna jurisprudencia constitucional (Corte Constitucional, Sentencias C-621, 2013; C-927, 2006; C-1171, 2005); y los conceptos de los autores, pero definiéndolas con otros conceptos que considero más justados al caso:

- Por mandato legal, el estado cobra una contraprestación por un bien o servicio.
- La contraprestación pagada por el administrado al estado, guarda relación directa con los beneficios derivados del bien o servicio.
- El valor pagado guarda relación con la recuperación total o parcial de los costos que le representan al estado ese bien o servicio.
- El nacimiento de la obligación pecuniaria surge para el administrado, en la medida en que toma la decisión de acceder al bien o servicio ofrecido por el estado. (Piza et al, 2015).

Como se observa, existen varios elementos que nos permiten diferenciar entre los impuestos y las tasas, tales como:

- Los impuestos no generan un accionar de un ente público, simplemente son manifestaciones del poder de configuración legislativa del estado; por el contrario, las tasas si responden a un bien o servicio prestado por el estado.
- La obligación del pago del impuesto surge en la medida en que el sujeto cumple con los presupuestos del hecho generador contemplados en la ley; por el contrario, la obligación del pago de la tasa surge en la medida en que el sujeto decide acceder a los bienes o servicios que ofrece el estado.
- El aspecto cuantitativo del impuesto pretende cubrir costos y gastos del presupuesto general de la nación en cumplimiento de las funciones públicas; por el contrario, el valor cobrado por la tasa pretende la recuperación del costo de ese bien o servicio.

Con todo, las Contribuciones como tercera especie de los tributos, de igual forma desprenden una obligación pecuniaria, pero se originan en la acción del estado, no para prestar un servicio público particular, sino para cumplir fines generales en cumplimiento de funciones públicas que, consecuentemente generan un beneficio para el administrado. El ejemplo más claro de esto es la Contribución de valorización, la cual tiene como presupuesto el actual de la administración pública en la construcción de una obra de interés general, que consecuentemente arroja beneficios particulares a algunos administrados representado en el aumento de valor de sus predios; en consecuencia, la administración pública solicita al administrado beneficiado, que coadyuve con las cargas presupuestales de la obra, como contraprestación de su beneficio. (Estatuto Tributario).

Se diferencia de las tasas y de los impuestos, en la medida en que las Contribuciones responden al principio de Beneficio, esto quiere decir, que el administrado deberá cumplir con la obligación tributaria en la medida en que se le concrete un beneficio patrimonial, sin distinguir en el uso o no que se le dé al bien o servicio otorgado por la administración.

Por último, pero no menos importante, se debe mencionar a las llamadas Contribuciones Parafiscales; dado que no es el objeto del presente trabajo, no nos referiremos a la discusión que han desarrollado distintos tratadistas y doctrinantes, respecto a si se trata de una nueva categoría tributaria o no, simplemente se analizó su esencia jurídica y tributaria, con el fin de identificar si la Contribución de solidaridad de energía eléctrica pudiese ser considerada un tributo de este tipo.

Al respecto, se analizó que a las Contribuciones Parafiscales tal y como lo señalan Piza et al (2015) en su libro, se les pueden destacar algunas notas características derivadas tanto del Decreto Orgánico del Presupuesto como de la Constitución Política:

- Son establecidas por la ley.
- No hacen parte del Presupuesto General
- Son de interés colectivo y quienes sufragan dicho tributo son quienes se benefician de él.

Existe una discusión latente sobre si este tipo de contribuciones parafiscales, son efectivamente una categoría independiente o si por el contrario son una especie de las contribuciones fiscales de las que tradicionalmente se han tenido en cuenta para sufragar lo que

algunos autores han llamado, la hacienda pública tradicional. En todo caso al no ser objeto del presente trabajo, no profundizaremos sobre dicha discusión.

Por lo tanto, dicho esto, entramos en el análisis del hecho imponible, con el fin de estudiar cada uno de sus elementos y finalmente concluir si se trata de un impuesto, como lo señala la jurisprudencia, de una Contribución Especial, como hace referencia la norma, de una tasa, por derivarse de la prestación de un servicio público, que permite “discrecionalidad” por parte del administrado de acceder al mismo o no, o por el contrario, de una contribución parafiscal por ser de interés colectivo y responder de igual forma al principio de beneficio.

2.3 Análisis del hecho imponible de la contribución de solidaridad de energía eléctrica.

El *Hecho Imponible*, llamado por muchos autores también el *Hecho Generador*, consiste en el supuesto de hecho que da origen al surgimiento de la obligación tributaria, en otras palabras, su configuración hace que surja la obligación de cobro por parte del estado y de pago por parte del administrado.

En este capítulo nos referiremos a él como hecho imponible, pues, el concepto de hecho generador tendría que analizarse desde un ámbito general como el hecho imponible propiamente dicho y desde un ámbito particular como el aspecto material del elemento objetivo del mismo; en consecuencia, por efectos metodológicos y para lograr una mejor comprensión en la lectura, trataremos el concepto general como hecho imponible y el elemento particular como hecho generador. En todo caso, éste comprende según la doctrina y la jurisprudencia, distintos

elementos señalados desde nuestra propia constitución en el artículo 338, y otros desarrollados por la ley, que, de faltar en su configuración, impedirían el nacimiento de la obligación tributaria.

El hecho imponible entonces, en desarrollo del propio artículo 338 de la Constitución Política de Colombia, se encuentra comprendido por un elemento subjetivo y un elemento objetivo; el primero hace referencia a los sujetos que interactúan con la obligación tributaria (sujeto activo y sujeto pasivo); y el segundo hace referencia al aspecto material (hecho generador), aspecto cuantitativo (base gravable y tarifa), aspecto espacial (lugar del nacimiento de la obligación) y aspecto temporal (tiempo del nacimiento y del cumplimiento de la obligación). Esta será entonces la metodología usada en el presente capítulo para analizar el hecho imponible de la Contribución de Solidaridad de Energía Eléctrica, con el fin de identificar la tipología tributaria de la misma, de acuerdo a la trilogía clásica de los tributos.

2.3.1 Elemento subjetivo.

2.3.1.1 Sujeto Activo.

Tal y como lo hemos mencionado a lo largo del presente trabajo, la estructuración legal y reglamentaria de la mencionada Contribución de Solidaridad, lastimosamente no es muy afortunada en cuanto a claridad se refiere, y pareciera que el legislador no tuvo en cuenta el mandato del artículo 338 de la Constitución Política para establecer la misma, por cuanto no es fácil identificar los elementos estructurales de la obligación tributaria.

Cuando analizamos los artículos 89 de la Ley 142 de 1994 y 47 de la Ley 143 del mismo año, nos damos cuenta que la norma no es clara al establecer el sujeto activo de la mencionada contribución; es decir, bajo la teoría del hecho imponible en el elemento subjetivo, cuando hablamos del sujeto activo, se pudo hacer referencia a lo que ha llamado la doctrina, el sujeto activo en sentido amplio y el sujeto activo en sentido estricto; al respecto la doctrina ha coincidido con que el sujeto activo en sentido amplio siempre será el estado al referirnos a la trilogía clásica de los tributos fiscales; sin embargo, no sucede de la misma forma cuando hablamos del sujeto activo en sentido estricto, pues este concepto nos obliga a determinar la entidad acreedora de la obligación tributaria, lo cual, para ciertos tributos, puede convertirse en una tarea bastante tediosa, aún más cuando la norma no ha sido clara al respecto. (Ley 142, 1994, Art. 89) (Ley 143, 1994, Art. 47).

En el caso de la Contribución de solidaridad, el artículo 89 de la Ley 142 de 1994, inicia su redacción asignando competencia a las comisiones de regulación para que exijan a todos quienes prestan servicios públicos, que distingan en las facturas entre el valor que corresponde al servicio y el factor que se aplica para dar subsidios derivados del respectivo tributo. Asimismo, la norma obliga a que los Consejos Municipales, Distritales y las Asambleas Departamentales, creen los llamados “fondos de solidaridad y redistribución de ingresos”, para que allí sean destinadas las transferencias que las empresas de servicios públicos deben hacer después de determinar un superávit entre el tributo recaudado de los obligados y los subsidios asignados a la población más vulnerable. (Ley, 1994, Art. 89).

Es importante explicar que en términos generales, los recaudos que realizan empresas públicas, privadas o mixtas de servicios públicos, de la mencionada Contribución de Solidaridad, deben ir en primera medida a cubrir subsidios en el servicio de energía eléctrica de la población más vulnerable; en caso de generarse un superávit en este ejercicio, esta empresa deberá transferir dicho superávit a fondo de solidaridad y distribución de ingresos del municipio, distrito o departamento correspondiente.

Aun así, el numeral 89.3 del artículo 89 de la Ley 142 de 1994, indica que siempre que se genere un superávit en los fondos de solidaridad y redistribución de ingresos (después de cubrir los subsidios) del orden municipal, distrital o departamental correspondiente, este rubro deberá ser incorporado al presupuesto general de la nación y el Congreso de la República tendrá que destinar esos recursos a la inversión social. (Ley 142, 1994, Art. 89.3).

En caso contrario, es decir, cuando los fondos de solidaridad y redistribución de ingresos no tengan los recursos suficientes para cubrir los subsidios que ordena la ley, la diferencia será cubierta con otros recursos de los presupuestos de las entidades del orden municipal, distrital, departamental o nacional.

Entonces, como se puede observar, esta diversidad de disposiciones entre los responsables del recaudo y distribución de la contribución, los encargados del cumplimiento de las estipulaciones normativas y los encargados de crear los fondos de solidaridad y redistribución de ingresos, así como de cubrir los faltantes en caso de déficit, hace difícil identificar el sujeto pasivo en sentido estricto del tributo; sin embargo, la Corte Constitucional en Sentencia C-086

de 1998, entró al análisis de las disposiciones mencionadas, cuando un ciudadano solicitó la inexecutable de una disposición legal, por considerar que había violación a la autonomía territorial, cuando la ley obligaba a que los recursos derivados del superávit de los fondos de solidaridad y redistribución de ingresos del orden municipal, distrital y departamental, fueran integrados con el presupuesto general de la nación; al respecto la Corte afirmó: (Corte Constitucional. Sentencia C-086 de 1998)

Por otra parte, para determinar si este tributo es de carácter nacional o territorial, es necesario recurrir a la definición que la jurisprudencia constitucional ha establecido en esta materia. Según ésta, una de las formas de determinar si un gravamen es de carácter nacional o territorial, consiste en hacer uso del criterio orgánico según el cual, “basta identificar si, para el perfeccionamiento del respectivo régimen tributario, es suficiente la intervención del legislador o, si adicionalmente, es necesaria la participación de alguna de las corporaciones locales, departamentales o distritales de elección popular habilitadas constitucionalmente para adoptar decisiones en materia tributaria (C.P. 338). En la medida en que una entidad territorial participa en la definición del tributo, a través de una decisión política que incorpora un factor necesario para perfeccionar el respectivo régimen y que, en consecuencia, habilita a la administración para proceder al cobro, no puede dejarse de sostener que la fuente tributaria creada le pertenece y, por lo tanto, que los recursos captados son recursos propios de la respectiva entidad. (Corte Constitucional, Sentencia C-219, 1997).

En el caso que se analiza, los elementos de la denominada contribución, fueron definidos por el legislador, que delegó en las respectivas comisiones de regulación, la facultad de determinar, dentro del límite del 20% del valor del servicio, el porcentaje del gravamen. Estas comisiones, por definición legal (Ley 142 de 1994, artículo 69), son unidades administrativas especiales, con independencia administrativa, técnica y patrimonial adscritas a los Ministerios de Desarrollo Económico, Minas y Energía y Comunicaciones, según el servicio público domiciliario de que se trate.

Como puede observarse, las entidades territoriales no tienen injerencia alguna en la determinación de los elementos de este tributo, que permita deducir su carácter de renta territorial (artículos 300, numeral 4º y 313, numeral 4º).

Entonces, con base en el criterio orgánico señalado por la Corte, no es posible asignar como sujeto activo en sentido estricto a las entidades territoriales, pues estas no tienen injerencia alguna en la determinación de los elementos del tributo. A su vez, la corte suma otro argumento para concluir que no puede predicarse como sujeto activo a las entidades territoriales, cuando indica:

El que la ley de servicios públicos hubiese autorizado a los fondos de solidaridad y redistribución de las distintas entidades territoriales, para administrar estos excedentes, fijando la forma como deben ser distribuidos, no permite afirmar que estos dineros pasen a formar parte de las rentas de las distintas entidades, y, en consecuencia, que no se pueda modificar la destinación que puede dárseles.

[...]

Estos excedentes no pueden tener una naturaleza distinta a la del gravamen que los origina. Por tanto, el legislador puede, para efectos de su administración y, como una forma de dar aplicación al principio de redistribución del ingreso, ordenar su traslado a fondos especiales de solidaridad y redistribución de carácter municipal, distrital, departamental o nacional, sin que por esto se conviertan en rentas de las distintas entidades territoriales.

El que estos fondos hagan parte del presupuesto de cada entidad territorial, no significa que los dineros que ellos reciben por concepto del superávit que se pueda generar por la recaudación de este impuesto, sean de su propiedad, pues las entidades territoriales no tienen sobre estos recursos capacidad de disposición, dado que la ley fija directamente su destinación.

Al excluir a las entidades territoriales del camino hacia la determinación del sujeto activo en sentido estricto, se habla de las empresas de servicios públicos; recogiendo lo ya señalado por la Corte y dado que estas entidades simplemente se encuentran cumpliendo un mandato legal, pero no tienen disposición de los recursos, salvo en lo que tiene que ver con la distribución de los subsidios, no es dable afirmar que estos agentes constituyen el sujeto activo en sentido estricto de la Contribución de solidaridad, simplemente nos podemos referir a ellos como responsables del cumplimiento del deber de recaudo y distribución de los recursos, pero de ninguna manera como beneficiarios de los mismos.

Por otro lado, mucho menos cabría señalar a las Comisiones de Regulación como el elemento estructural indicado, pues estas tienen como función la veeduría en el cumplimiento de

las obligaciones legales ya indicadas por parte de todos los agentes, pero en ninguna fase de la operación intervienen como beneficiarios de los recursos.

Esto entonces nos lleva a concluir, que evidentemente el sujeto activo en sentido estricto de la Contribución de Solidaridad como elemento subjetivo del hecho imponible, corresponde a la Nación, representado en este caso por el Ministerio de Minas y Energía.

2.3.1.2 Sujeto pasivo.

De acuerdo a lo que señala el Estatuto Tributario (Art. 2, Decreto 624 de 1989), el sujeto pasivo es el sujeto respecto de quien se realiza el hecho generador de la obligación sustancial; es decir, en palabras de los profesores Marín y Castro (2015) citado por Piza (2015, p. 354): *“quien realiza el hecho descrito en la ley como supuesto fáctico para que nazca la obligación tributaria, lo que en consecuencia, lo convierte en el obligado directo del pago del tributo”*. En otras palabras, es quien cumple con el supuesto de hecho señalado en la norma y que desencadena por ese hecho las consecuencias jurídicas establecidas en la misma, traducidas en el pago del tributo. (Decreto, 1989, Art. 2).

No obstante, desde el numeral 89.1 del artículo 89 de la Ley 142 de 1994, el legislador sin tecnicismos intentó ser claro al indicar que el sujeto pasivo de esta obligación tributaria se encontraba a cargo de los usuarios de inmuebles residenciales de los estratos 5 y 6 y de los usuarios industriales y comerciales; sin embargo, la Ley 143 de 1994 incluye otra clasificación haciendo referencia a *“usuarios residenciales de estratos altos y los usuarios no residenciales”*;

posteriormente, el párrafo segundo del artículo 97 de la Ley 223 de 1995, nuevamente hace referencia al sujeto pasivo de la contribución, incluyendo como un sujeto adicional a los *“usuarios no regulados que compren energía a empresas generadoras de energía no reguladas”*. (Art. 97).

Como podemos observar del párrafo anterior, nuevamente el legislador entra en imprecisiones terminológicas a la hora de definir un elemento esencial y fundamental de la obligación tributaria como es en el caso de la contribución de solidaridad de energía eléctrica, lo que en la práctica se traduce en un reflejo de inseguridad jurídica y multiplicidad de escenarios y casos puntuales en los que pudiese cuestionarse la calidad de sujeto pasivo del tributo mencionado; es decir, en la medida en que a través de la técnica del legislador se establece un sujeto pasivo indeterminado –haciendo un poco de analogía con terminología de la tipicidad penal– son más los casos en la práctica que se prestan a interpretaciones, buscando como finalidad estar excluido de esa clasificación.

Se menciona, que en cierta medida el Decreto 847 de 2001 que derogó el Decreto 3087 de 1997, arrojó un grado de claridad pues entró a definir varios términos usados por el legislador que inicialmente no tenían una única definición o interpretación y que ayudaba a mitigar la inseguridad jurídica de la que hacíamos referencia; sin embargo, se queda corto el reglamento, pues aún persisten distintas definiciones no muy claras que admiten diversas interpretaciones. (Decreto 847, 2001).

Es tal la imprecisión que se desprende de la lectura normativa, que incluso existen pronunciamientos judiciales (Sentencia C-086 de 1998), donde el Juez Constitucional al analizar los elementos estructurales de la obligación tributaria en el caso de la contribución de solidaridad de energía eléctrica, únicamente hace referencia a los usuarios de los sectores industriales y comerciales, y los de los estratos 5 y 6, sin hacer mención a la distinción generada por el parágrafo segundo del artículo 97 de la Ley 223 de 1995 y mucho menos sin profundizar si existe una diferencia entre la denominación dada a los sujetos pasivos por la Ley 142 y la Ley 143 de 1994.

Dado que no es objeto del presente trabajo, no profundizaremos sobre el alcance que tiene ser usuarios comerciales o industriales a efectos de la contribución de solidaridad de energía eléctrica, ni tampoco haremos referencia a si dicha distinción hecha por el legislador en la Ley 223 de 1995, ya se encuentra incluida o no en la clasificación inicial hecha por la Ley 142 de 1994. (Ley 142, 1994).

Actualmente, es generalmente aceptado que quienes se denominen como usuarios industriales, comerciales o usuarios residenciales de estratos 5 y 6, son sujetos pasivos de la contribución de solidaridad y que en principio las únicas exclusiones existentes son: i) la establecida en el inciso tercero de parágrafo segundo del artículo 211 del estatuto tributario, referente a los usuarios industriales; y ii) la especial que contempló el artículo 102 de la Ley 223 de 1995 (Plan Nacional de Desarrollo 2010-2014) que posteriormente fue reglamentada por el Decreto 654 de 2013 que en su artículo primero, indicó: (Decreto 654. 2013).

Artículo 1°. Usuarios industriales beneficiarios de la exención prevista en el artículo 102 de la Ley 1450 de 2011. Tienen derecho a la exención de la contribución especial de que trata el numeral 89.5 del artículo 89 de la Ley 142 de 1994, los usuarios industriales de gas natural domiciliario cuya actividad económica principal se encuentre registrada en el Registro Único Tributario (RUT), en los Códigos 011 a 360 y 411 a 439 de la Resolución 000139 de 2012, expedida por la UAE - Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). (Art. 1°).

Parágrafo. El tratamiento tributario previsto en el presente decreto comenzó a regir a partir del año 2012 y sólo aplica respecto de la actividad económica principal que realice el usuario industrial. Si esta se ejecuta en varios inmuebles, tal tratamiento se aplicará en todos aquellos en los que se realice dicha actividad.

Entonces, más allá de la discusión frente a que si el legislador debió establecer una exención o técnicamente una no sujeción pasiva, y si existe violación al principio de unidad de materia o no en la inclusión de este tipo de disposiciones en normas del plan nacional de desarrollo, lo que quisiéramos plantear es: ¿serán estas las únicas no sujeciones pasivas contempladas por el legislador?

El propósito, entonces, es plantear la posibilidad de una no sujeción pasiva por contribuyentes como las llamadas propiedades horizontales de uso comercial o mixto, que, al tener un régimen de tributación especial, pueden en virtud de una interpretación sistemática de las normas, entrar en una no sujeción pasiva que podríamos llamar explícita, más no expresa por el legislador.

En todo caso, cuando entremos en el análisis de la interacción de las normas de este tipo de sujetos con las que regulan la contribución de solidaridad de energía eléctrica, profundizaremos sobre esta posibilidad a la luz de entender el mencionado tributo como un impuesto.

Mientras tanto, indicaremos que expresamente el legislador ha contemplado los eventos de no sujeción pasiva de la contribución de solidaridad de energía eléctrica, no señalando expresamente tal exención para las propiedades horizontales de uso comercial o mixto que en principio calificarían como usuarios comerciales para efectos de lo señalado por la Ley 142 de 1994.

2.3.2 Elemento objetivo.

2.3.2.1 Aspecto Material.

Como se sabe, la Constitución Política (Art. 338) establece que en tiempos de paz, la ley, las ordenanzas y los acuerdos, deben fijar directamente los sujetos activos y pasivos, los hechos, las bases gravables y las tarifas de los impuestos, tasas y contribuciones; esto ha llevado que en múltiples ocasiones, tanto distintos doctrinantes como sentencias judiciales, hagan referencia al hecho generador como el aspecto material del hecho imponible; sin embargo, tal y como lo menciona el profesor Marín (2015) citado por Piza (2015, p. 328), el aspecto material *“Es el propio hecho, acontecimiento material, acto o negocio jurídico, estado o situación de una persona, así como la actividad de un sujeto, que concreta la manifestación de riqueza que se*

quiere gravar”, critica que el concepto de aspecto material sea confundido con el de hecho generador, pues considera que el hecho generador se encuentra delimitado por otros aspectos y elementos que configuran el supuesto factico, que verificado, da lugar al nacimiento de la obligación jurídico-tributaria; en otras palabras, para el autor, el concepto de hecho generador hace referencia a lo que nosotros llamamos teoría del hecho imponible o hecho generador en sentido amplio.

En todo caso, más allá de las precisiones doctrinarias que se hagan sobre la materia, para efectos de la contribución de solidaridad de energía eléctrica, de acuerdo a lo establecido por el artículo 89 de la Ley 142 de 1994 y demás normas ya relacionadas, el aspecto material corresponde al consumo del servicio público de energía eléctrica realizado por el sujeto pasivo de la obligación; en este caso, estamos hablando de un aspecto material concreto que no requiere mayor desarrollo, más allá de las consideraciones necesarias para establecer su base gravable y tarifa. (Ley 142, 1994, Art. 89).

Lo importante en este punto es determinar el principio con base en el cual la norma soporta el aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible, con el fin de identificar si el mismo coadyuva a determinar si nos encontramos frente a un aspecto propio de los impuestos, tasas o contribuciones.

Recordemos que las contribuciones responden al concepto de beneficio, lo que en principio nos llevaría a analizar si efectivamente el sujeto pasivo de la contribución de solidaridad recibe un beneficio por parte del sujeto activo, que conlleva en consecuencia una

contraprestación pecuniaria por el beneficio respectivo; es el concepto de esta investigación, el aspecto material del tributo señalado no responde al concepto de beneficio, pues el sujeto pasivo debe soportar la carga del subsidio, sin percibir un beneficio a cambio, por el hecho de pertenecer a un grupo de usuarios con características de mejor capacidad económica que los sectores más vulnerables.

Cuando nos referimos a las tasas, en este aspecto se es un poco más cautelosos, pues la diferencia es muy sutil; las tasas responden a la prerrogativa de servicio o prestación por parte de una entidad pública, entonces, en principio podríamos entender que la contribución de solidaridad de energía eléctrica corresponde a una tasa siempre que entendamos que la misma es una retribución del sujeto pasivo por el servicio que suministra la entidad estatal; sin embargo, esta afirmación se ve en problemas cuando evidenciamos que la misma obedece al concepto del costo, es decir, la entidad pública pretenden la recuperación del costo del servicio y realmente la contribución de solidaridad no responde a ese concepto, por lo menos no directamente, pues se trata de un subsidio derivado de la capacidad económica de un sector; es cierto que podríamos afirmar que en cierta medida hay recuperación del costo cuando el subsidio tiene como finalidad precisamente subsidiar el costo de los sectores más vulnerables, pero esto no hace que necesariamente la figura encaje en la clasificación clásica de tasas, pues el costo del servicio del usuario, visto como individuo, se cubre en su totalidad y la contribución corresponde en ese contexto, a un mayor valor del mismo.

Asimismo, eventualmente podría confundirse la Contribución de Solidaridad de energía eléctrica con una renta parafiscal, con el argumento de que los recursos no entran directamente al

presupuesto general de la nación ni de las entidades territoriales, sino que en principio pasa por un fondo de solidaridad y redistribución del ingreso; sin embargo, ha sostenido la Corte que esto no desvirtúa

su carácter general ni lo hace una renta parafiscal, pues en este caso, el gravamen se impuso teniendo en cuenta los criterios de justicia y equidad (artículo 95 y 338 de la Constitución), el de solidaridad (artículo 367) y no el elemento aglutinador que identifica a los sujetos pasivos de las rentas parafiscales. (Corte Constitucional. Sentencia C-086, 1998, p.15).

Entonces, se cree que al igual que la Corte Constitucional, se concluye preliminarmente que la Contribución de solidaridad por lo menos en lo que tiene que ver con el aspecto material del elemento objetivo del hecho generador en sentido amplio, responde al concepto de capacidad económica propio de los impuestos, ya que tal y como lo hemos identificado, el mencionado tributo no responde al concepto de beneficio ni al concepto de recuperación del costo, sino que por el contrario, coincide en todas sus características con el concepto de capacidad económica, pues un sector de la economía con capacidad económica, subsidia en parte el servicio público de los sectores más vulnerables.

2.3.2.2 Aspecto Espacial.

Este aspecto hace referencia al lugar donde debe cumplirse la obligación tributaria, es decir, al tener la potestad estatal un límite territorial, de igual forma la imposición de

obligaciones tributarias la debe tener y esto tiene mucho más sentido en el estudio de la autonomía territorial con la cual funciona el sistema estatal; existen recursos tributarios que desde el punto de vista espacial generan muchos problemas para los contribuyentes, pues determinar el lugar de cumplimiento de la obligación formal y sustancial no resulta ser una tarea nada fácil, tal y como sucede con el Impuesto de Industria y Comercio, en particular cuando nos referimos a actividades comerciales y de servicios.

Sin embargo, en este punto seremos muy concretos, pues tal y como lo pudimos evidenciar cuando hablamos del sujeto activo, la Contribución de solidaridad de energía eléctrica realmente corresponde a un tributo de propiedad de la nación y no de los entes territoriales, como válidamente lo afirmó la Corte Constitucional en Sentencia C-086 de 1998. En consecuencia, no existe mayor dificultad al establecer que el aspecto espacial de la Contribución de Solidaridad de energía eléctrica corresponde a la clasificación de tributos nacionales, pues como se explicó anteriormente, los recursos son propiedad de la nación y en caso de generarse déficit para cubrir los subsidios, los mismos deberían ser cubiertos con recursos del presupuesto general de la nación, lo anterior, atendiendo a un criterio orgánico del mismo.

2.3.2.3 Aspecto temporal.

En cuanto a este aspecto, decimos que desde la clasificación tradicional entre tributos de ejecución instantánea o de periodo, los primeros se causan simultáneamente con el hecho imponible, mientras que los segundos requieren de un determinado tiempo para su causación. El

ejemplo clásico de los primeros es el impuesto sobre las ventas y de los segundos, el impuesto sobre la renta.

En cuanto a la contribución de solidaridad de energía eléctrica corresponde a los tributos denominados de ejecución instantánea, pues tal y como lo vimos en el aspecto material, se causan con el consumo del servicio de energía eléctrica por parte del sujeto pasivo. Ahora bien, es oportuno mencionar que, si bien se trata de un tributo de ejecución instantánea, se debe diferenciar entre el tiempo de recaudo del tributo que se da con la expedición de la factura del servicio público y la transferencia de los recursos a los fondos destinados para ello, debe cumplir los siguientes procedimientos de acuerdo a lo establecido por el Decreto 847 de 2001:

1. Las entidades prestadoras de los servicios públicos domiciliarios, efectuarán y enviarán trimestralmente al Ministerio de Minas y Energía dentro de los dos meses siguientes a la culminación de cada trimestre, la conciliación de sus cuentas de subsidios y contribuciones de solidaridad, de conformidad con la metodología establecida por el Ministerio de Minas y Energía. Si después de efectuada la conciliación referida en su respectivo mercado de comercialización existiera superávit, lo transferirá al Fondo de Solidaridad para Subsidios y Redistribución de Ingresos dentro de los 45 días siguientes a su liquidación trimestral.
2. Las empresas que atiendan usuarios contribuyentes en mercados de comercialización distintos al propio, deberán girar dichas contribuciones dentro de los veinte (20) días calendario, siguientes a la fecha de facturación, a la empresa que aplique subsidios en la Zona Territorial del usuario aportante.

3. Los usuarios conectados al Sistema de Transmisión Nacional (del servicio público de electricidad), la contribución deberá ser girada dentro de los veinte (20) días calendario siguientes a la fecha de facturación, a la empresa que atienda la mayor cantidad de usuarios subsidiados en el Municipio en el cual se encuentra ubicado el usuario aportante. (Decreto 847, 2001).

Lo anterior, con el fin de dar claridad frente al nacimiento de la obligación tributaria y al tiempo de liquidación y pago, pues entre uno y otro puede haber una variación temporal que puede ocasionar confusiones. En todo caso, de tratarse de un tributo de ejecución instantánea o de periodo, no desvirtúa de ninguna forma el objeto de este estudio, consistente en determinar la tipología de esta obligación tributaria, por lo tanto, no ahondaremos más sobre el mencionado aspecto.

2.3.2.4 Aspecto cuantitativo.

El aspecto cuantitativo tal y como todos lo conocemos, hace referencia a los elementos que se deben de tener en cuenta a efectos de liquidar la obligación tributaria como una obligación dineraria; todos hemos conocido este aspecto en una traducción binaria de la misma, de acuerdo a lo consagrado por el artículo 338 de la Constitución Política: Base gravable y tarifa. (Art. 338).

En cuanto a la base gravable, se concluye que el artículo 89 de la Ley 142 de 1994, hace referencia al valor del servicio como base para aplicar el factor respectivo. La jurisprudencia, ha interpretado este elemento de la contribución de solidaridad de energía eléctrica, indicando que

la base gravable es el valor del consumo que está obligado a sufragar el usuario únicamente; en consecuencia, cuando la norma habla de “servicio” y “valor del servicio” no hace referencia a todas las obligaciones que se encuentren inmersas en la factura, sino sólo al valor del consumo del usuario.

Ahora bien, en cuanto a la tarifa, se puede señalar que no profundizaremos sobre un eventual análisis de constitucionalidad del mencionado tributo, pues la norma no establece una tarifa específica, sino que establece un monto máximo de la tarifa, el cual no puede superar el 20% del valor del servicio; en algunas ocasiones, como sucedió en la Sentencia C-086 de 1998, el juez indicó que se trataba de una tarifa determinable que correspondía especificar a las comisiones de regulación; sin embargo, es posible hacer un juicio de constitucionalidad a esta figura, en la medida que se considere que existe una violación al principio de legalidad y reserva de ley, pues debió el legislador expresamente establecer la tarifa aplicable del tributo y no delegar esta posibilidad en las comisiones de regulación; sin embargo, este análisis deberá hacerse en consideración a si se trata de un impuesto, tasa o contribución y si efectivamente el legislador estableció el sistema y método de determinación en caso de considerar que se trata de estas dos últimas. En todo caso, al no ser objeto del presente trabajo, simplemente dejaremos señalado en estudio respectivo, para una próxima ocasión.

Por último, se podría concluir que el aspecto cuantitativo del elemento objetivo del hecho imponible está comprendido por una base gravable que toma como elemento el valor del servicio y una tarifa determinable que no puede ser superior al 20% del servicio mencionado, y que podrán especificar las comisiones de regulación.

3. LAS PROPIEDADES HORIZONTALES DE USO COMERCIAL O MIXTO NO SON SUJETOS PASIVOS DE LA CONTRIBUCIÓN DE SOLIDARIDAD DE ENERGÍA ELÉCTRICA

En el presente capítulo procedemos a analizar la descripción de los elementos estructurales del tributo señalado en el punto anterior, con relación a la tipología clásica de la obligación tributaria (Impuestos, tasas, contribuciones especiales y contribuciones parafiscales); concluido esto, en una segunda instancia entraremos a analizar la naturaleza del concepto con el fin de determinar el tratamiento del mismo ante el régimen tributario de las propiedades horizontales de uso comercial o mixto.

Y de conformidad con el artículo 33 de la Ley 675 de 2001, actualmente vigente, las propiedades horizontales tanto de uso residencial como de destinación comercial y/o mixta, tienen la calidad de *“no contribuyentes de impuestos nacionales, así como del impuesto de industria y comercio, en relación con las actividades propias de su objeto social”*. La Corte Constitucional declaró la exequibilidad y le ha dado alcance a la expresión señalada anteriormente (Corte Constitucional. Sentencias C-812 de 2009 y C-514 de 2013), con base en lo siguiente:

- La norma (Art. 33, Ley 675 de 2001) cumplía con el principio de unidad de materia por tener un propósito claro encaminado a regular un régimen legal especial, lo cual no excluye la estipulación de normas con contenido tributario que tengan el mismo fin.

- La norma no creó una exención en cuanto al Impuesto de Industria y comercio, la cual fijó una regla de no sujeción que ya se encontraba contenida en la Ley 14 de 1983, en cuanto a las actividades gravadas con el mismo.
- Para la Corte es claro que cuando una propiedad horizontal realizara actividades que no fueran propias de su objeto social, debía contribuir tanto con impuestos nacionales como con impuestos territoriales (industria y comercio específicamente) como cualquier otro actor económico sujeto al Régimen General.
- En la Sentencia C-514 de 2013, se declara inhibida para pronunciarse por considerar que, para la fecha de la sentencia, el régimen tributario de estas entidades había cambiado por la Ley 1607 de 2012.

Ahora, es importante recordar que, con posterioridad a esta interpretación de la Corte Constitucional, se expidieron las leyes 1607 de 2012 y 1819 de 2016, las cuales introdujeron cambios sustanciales frente a cómo debe ser el régimen tributario de este tipo de entidades.

La Ley 1607 de 2012, introdujo dos artículos que hacen referencia directa al tema:

- El artículo 47 (actual artículo 462-2 del Estatuto Tributario), fijó como responsables de IVA en los servicios de parqueadero a las propiedades horizontales cuando prestaran el servicio directamente; lo anterior se dio pues años atrás se había suscitado una discusión a nivel nacional frente a la responsabilidad de este tipo de entidades, pues ellas alegaban

que al estar cobijadas por el artículo 33 de la Ley 675 de 2001, no tenían la obligación de hacer el recaudo y posterior declaración del mismo, así como tampoco debían pagar IVA en los servicios o bienes que consumieran por no ser contribuyente económico en la relación jurídico sustancial. Todo esto finalmente fue solucionado en su mayoría a través de figuras como la terminación por mutuo acuerdo del proceso administrativo o la conciliación judicial del proceso, herramientas transitorias introducidas en la Ley 1607 de 2012, que otorgaban prerrogativas consistentes en la reducción de sanciones e intereses y en algunos casos, hasta el impuesto mismo. (Ley 1607, 2012, Art. 47).

- El artículo 186 (no quedó incorporado al Estatuto Tributario), que establecía grosso modo un supuesto jurídico condicionado, consistente en la pérdida de la calidad de no contribuyente de impuestos nacionales a las propiedades horizontales de destinación comercial y/o mixta otorgada mediante el artículo 33 de la Ley 675 de 2001, siempre que destinaran alguno de sus bienes o áreas comunes, a la explotación comercial o industrial generando algún tipo de renta. La consecuencia jurídica derivada del cumplimiento del supuesto de hecho condicionado, se resumía en la incorporación de este tipo de entidades en el Régimen Tributario Especial del Impuesto sobre la Renta; adicionalmente, este artículo desencadenó una serie de discusiones, al no incluir dentro de este supuesto, el impuesto de industria y comercio y al excluir a las propiedades horizontales de destinación residencial, de este tratamiento especial. (Ley 1607, 2012, Art. 186).

No obstante, estas estipulaciones desencadenaron una serie de discusiones doctrinarias que en algunos casos trascendieron a disputas judiciales, puesto que la redacción sobre todo del

artículo 186 no era muy clara y se prestaba para tratamientos especiales que de una u otra forma terminaban generando el mismo efecto económico que el de la no sujeción tradicional; es por esto que el legislador, con el fin de ampliar la base de contribuyentes, expide algunos artículos en la Ley 1819 de 2016 que buscan generar un espacio de seguridad jurídica corrigiendo yerros de la reforma tributaria anterior, pero que en últimas de lo que se encarga es de ampliar el espectro de incertidumbre que es objeto actual de este trabajo. Veamos algunas de las modificaciones que introdujo esta Ley 1819 de 2016: (Ley 1849, 2016)

- El artículo 376 derogó expresamente el artículo 186 de la Ley 1607 de 2012, esto implicó entonces que a partir del año 2017 las propiedades horizontales de destinación comercial o mixta, tuvieran que estar sujetas a un nuevo régimen de tributación, pues el supuesto jurídico condicionado inicial, saldría del ordenamiento jurídico. Aunque no es objeto de este trabajo, si debo mencionar que esta derogatoria ha sido objeto de diversas interpretaciones respecto de su efecto en el periodo gravable 2016, pues si la misma tiene un efecto inmediato a la vigencia de la Ley (29 de diciembre de 2016), significa que para el 30 y 31 de diciembre de dicho año, el artículo 186 no se encontraba vigente, por lo tanto, dicho artículo no tendría efectos para la declaración de renta de ese periodo gravable. (Ley 1849, 2016, Art. 376).
- El artículo 143 (actual artículo 19-5 del Estatuto Tributario), nuevamente introduce un supuesto jurídico normativo condicionado similar al anterior, pero con dos cambios fundamentales; i) introduce esta vez la sujeción pasiva al Impuesto de Industria y Comercio por parte de estas entidades (de destinación comercial y/o mixta) cuando

cumplieran con el supuesto normativo; y ii) concretó el efecto de pérdida de la no sujeción pasiva para el Impuesto sobre la Renta y Complementarios bajo el régimen ordinario, dejando por fuera los demás impuestos nacionales los cuales nuevamente quedaron cobijados por la regla especial de no sujeción contemplada en el artículo 33 de la Ley 675 de 2001. (Ley 1849, 2016, Art. 143).

Este entonces es el origen del efecto dominó en lo que tiene que ver con la contribución de solidaridad de energía eléctrica, dado que el artículo 19-5 del Estatuto Tributario no contempló otro impuesto más que el Impuesto sobre la Renta bajo el Régimen Ordinario y el Impuesto de Industria y comercio, y excluyó tácitamente de los efectos de esta estipulación en los demás impuestos nacionales, entre los cuales se encuentra la mal llamada contribución de solidaridad de energía eléctrica, tal y como lo advertimos en capítulos anteriores.

Ante todo, es claro que bajo la tesis de la Corte Constitucional, la regla de no sujeción establecida en el artículo 33 de la Ley 675 de 2001 era aplicable siempre que la propiedad horizontal no realizara actividades que se encontraran por fuera de su objeto social; el problema surge en la medida en que la Contribución de Solidaridad de Energía Eléctrica se causa por el consumo de un servicio público domiciliario, el cual constituye un gasto para la propiedad horizontal que es propio de su objeto social, a diferencia de otro tipo de actos o contratos que eventualmente generarían una renta para la misma (como el servicio de parqueadero); entonces, dado que este tributo se paga con ocasión a un servicio que se deriva de un contrato propio de su objeto social, ¿será sujeto pasivo del mismo? o por el contrario, ¿será aplicable la regla de no sujeción de la Ley 675 de 2001?.

Antes de contestar estos interrogantes, se recoge lo que hemos dicho respecto de la mal llamada contribución de solidaridad de energía eléctrica; tal y como lo hemos afirmado a lo largo de este escrito, la postura de la Corte Constitucional en Sentencia C-086 de 1998, posteriormente reiterada por la Sentencia C-766 de 2012, es que la contribución de solidaridad de energía eléctrica realmente corresponde a un impuesto con destinación específica, de los que excepcionalmente autoriza la constitución, pues a criterio de la corte:

- La imposición del tributo no se deriva de un acuerdo entre los administrados y el estado como en el caso de la tasa; el legislador toma como base para su aplicación su facultad impositiva, el principio de solidaridad y los principios de justicia y equidad.
- Su pago es obligatorio y no existe ninguna contraprestación o retribución por el mismo como en el caso de las contribuciones y de las tasas. (Corte Constitucional, Sentencia C-086, 1998; Sentencia C-766, 2012).

Ahora, al criterio de la corte vale la pena agregar que además de la aplicación de los principios señalados, también el legislador se soporta en criterios como el de capacidad contributiva y no en criterios de beneficio, lo cual refuerza aún más la postura de que realmente se trata de un impuesto.

Esta misma posición ha adoptado el Consejo de Estado, cuando en Sentencia de Apelación (AP) con radicado 2004-917 del 24 de enero de 2011, C.P. Enrique Gil Botero,

señaló: “*La Sala comparte este análisis sobre la naturaleza jurídica de la contribución, es decir, considera que efectivamente se trata de un impuesto, con destinación específica, por la razón expuesta*”. (Rad. 2004-917).

Descartan la Contribución de Solidaridad de Energía Eléctrica como un tipo de contribución parafiscal, pues esta última se trata de un tributo, tendiente a subsidiar fines económicos y sociales basados en el principio del beneficio o interés y no en el principio de capacidad económica. Para estos efectos, necesariamente se hace referencia a la Sentencia C-086 de 1998, con ponencia del Magistrado Jorge Arango Mejía, quien indicó:

Por su destinación, y por el hecho de que las sumas recaudadas no entran directamente al presupuesto de la Nación o de las distintas entidades territoriales, se podría afirmar que estos pagos tienen el carácter de rentas parafiscales. Sin embargo, se considera que éstos no tienen esta naturaleza por las siguientes razones:

El artículo 29 del decreto 111 de 1996, que compila las leyes 38 de 1989, 179 de 1994 y 225 de 1995, establece que las contribuciones parafiscales son “...los gravámenes establecidos con carácter obligatorio por la ley, que afectan a un determinado y único grupo social o económico y se utilizan para beneficio del propio sector. El manejo, administración y ejecución de estos recursos se hará exclusivamente en la forma dispuesta en la ley que los crea y se destinarán sólo al objeto previsto en ella, lo mismo que los rendimientos y excedentes financieros que resulten al cierre del ejercicio contable.

Las contribuciones parafiscales administradas por los órganos que formen parte del presupuesto General de la Nación se incorporarán al presupuesto solamente para registrar

la estimación de su cuantía y en capítulo separado de las rentas fiscales y su recaudo por los órganos encargados de su administración.

Según esta definición, si bien la contribución de que trata la Ley 142 de 1994, grava sólo a un sector de la población, ello no desvirtúa su carácter general ni lo hace una renta parafiscal, pues en este caso, el gravamen se impuso teniendo en cuenta los criterios de justicia y equidad (artículo 95 y 338 de la Constitución), el de solidaridad (artículo 367) y no el elemento aglutinador que identifica a los sujetos pasivos de las rentas parafiscales. Por ejemplo, el pertenecer a determinada profesión, el ser productor de una materia prima determinada, etc.

En el caso en estudio, las condiciones socio económicas de un grupo de la población, fueron el factor que sirvió para determinar los sujetos pasivos de esta contribución, circunstancia que no le imprime la naturaleza de parafiscal a este cobro, como tampoco le resta su carácter de renta general. [...] (Sentencia C-086, 1998, párr. 15-20).

Aunque, en desacuerdo con los argumentos que tomó la Corte Constitucional como base para su pronunciamiento, consideramos que la conclusión es procedente en la medida en que, la contribución parafiscal no hace parte del Presupuesto General, y quienes sufragan el tributo son los que se benefician de él por pertenecer al grupo o sector contribuyente.

Por lo tanto, es acertada la conclusión de la Corte Constituciones y del Consejo de Estado al establecer que este tributo corresponde realmente a un impuesto y no a una contribución, pues como lo hemos analizado detalladamente incluso bajo el análisis del aspecto material del

elemento objetivo del hecho generador en sentido amplio, la misma responde al principio de solidaridad, generalidad y capacidad económica, y no a criterios o principios de beneficio.

Entonces, teniendo en cuenta que efectivamente se trata de un impuesto, se retoma el interrogante: ¿serán las propiedades horizontales comerciales o mixtas sujetos pasivos del Impuesto de solidaridad de energía eléctrica? O, por el contrario, ¿será aplicable la regla de no sujeción de la Ley 675 de 2001?; la respuesta a este interrogante es que este tipo de entidades no son contribuyentes de este tributo, por lo siguiente:

Ya se ha expuesto que para la Corte Constitucional, la aplicación de la regla de no sujeción depende de si el acto o negocio se encuentra comprendido dentro del objeto social de la propiedad horizontal, por lo tanto, se recuerda que el Decreto 1060 de 2009, por el cual se reglamentan los artículos 3°, 19 y 32 de la Ley 675 de 2001, buscó precisar el alcance de la mencionada disposición, y trató de identificar los actos que hacían parte de la capacidad jurídica de este tipo de entidades, sin tener mucho éxito con ello, pues la disposición aún continúa siendo bastante general: (Decreto 1060, 2009)

Artículo 1°. Objeto social de la persona jurídica originada en la constitución de la propiedad horizontal. Para los efectos de la Ley 675 de 2001, entiéndase que forman parte del objeto social de la propiedad horizontal, los actos y negocios jurídicos que se realicen sobre los bienes comunes por su representante legal, relacionados con la explotación económica de los mismos que permitan su correcta y eficaz administración, con el propósito de obtener contraprestaciones económicas que se destinen al pago de

expensas comunes del edificio o conjunto y que además facilitan la existencia de la propiedad horizontal, su estabilidad, funcionamiento, conservación, seguridad, uso, goce o explotación de los bienes de dominio particular. (Decreto 1060, 2009).

Lo primero que se concluye es que mientras la actividad se encuentre comprendida dentro del objeto social de este tipo de entidades, se encuentran cobijadas por la regla de no sujeción del artículo 33 de la Ley 675 de 2001; ahora ¿será que el pago de la contribución de solidaridad que se cobra como consecuencia del uso del servicio de energía eléctrica, se encuentra comprendida dentro del objeto social de la entidad, para darle el alcance a la exclusión tributaria? A lo que se responde que el concepto es que sí, por lo siguiente: (Ley 675, 2001, Art. 33).

- i) La contribución de solidaridad de energía eléctrica como ya lo evidenciamos, se trata de un impuesto que tiene como hecho generador en sentido estricto, el consumo de energía eléctrica;
- ii) El consumo y consecuencial pago de –en general– los servicios públicos de la propiedad horizontal (incluyendo energía eléctrica), son expensas necesarias que derivan de un contrato o negocio jurídico con una empresa que presta servicios públicos, de acuerdo a la definición contemplada por el artículo 3 de la Ley 675 de 2001;
- iii) Claramente el pago de servicios públicos contribuye a la estabilidad, funcionamiento, conservación y goce de los bienes tanto comunes como de dominio particular, en palabras del Decreto, pues sin energía eléctrica no sería posible el uso de muchas

zonas que, por ejemplo, requieren de luz para su tránsito y funcionamiento, como es el caso de los ascensores y de las escaleras eléctricas, sólo por mencionar algunos.

En consecuencia, se tiene en principio que la Contribución de solidaridad de energía eléctrica entendida como impuesto, constituye una expensa necesaria de la propiedad horizontal derivada del consumo de energía eléctrica, suministrado por un prestador del servicio público con base en un contrato celebrado, el cual fue válidamente celebrado por la propiedad horizontal con base en el objeto social de la misma.

Ahora bien, respecto al tratamiento preferencial del artículo 33 de la Ley 675 de 2001 nuevamente nos preguntamos: ¿será necesario identificar si el consumo de la energía eléctrica por parte de la propiedad horizontal está destinado en todo o en parte a zonas que tal vez tienen una explotación comercial o industrial?; y la respuesta es que no, pues mal se ha interpretado este concepto al considerar que siempre que se realice una explotación económica (comercial o industrial) sobre los bienes propios o zonas comunes por parte de este tipo de entidades, se “pierde” la posibilidad de acceder al tratamiento preferencial otorgado por el artículo 33 de la Ley 675 de 2001, y esto es erróneo, pues el legislador únicamente ha establecido este supuesto de hecho especial para efectos del Impuesto sobre la Renta y Complementarios y no para los demás impuestos nacionales (sin perjuicio de haberlo establecido con anterioridad para efectos del régimen tributario especial, disposición derogada expresamente); esto sin entrar a profundizar sobre la multiplicidad de interpretaciones que se han suscitado sobre el alcance que tiene el concepto de actividad comercial o industrial para efectos de cumplir con el supuesto de hecho

establecido por la norma para el impuesto sobre la renta y complementarios, del cual no hablaremos por no ser objeto de nuestra investigación.

Dicho esto, se concluye que este es un caso especial en el que efectivamente sin que haya norma que expresamente señale la no sujeción a la Contribución de solidaridad de energía eléctrica por este tipo de entidades, la consecuencia es que no surge la obligación tributaria a cargo de las propiedades horizontales –en especial las de uso comercial o mixto– puesto que, la no sujeción al tributo no se deriva de una exención en el elemento objetivo (como el aspecto material o cuantitativo), sino en el elemento subjetivo (sujeto pasivo) por expresa disposición legal del artículo 33 de la Ley 675 de 2001, bajo el entendido de que nos encontramos frente a un impuesto nacional y que la actividad se encuentra comprendida en el objeto social estatutario y legal del sujeto.

Por último pero no menos importante, creemos que esto ha contribuido a la generación de más inseguridad jurídica en el sistema, puesto que en la práctica se ha desencadenado un sin número de reclamaciones por pagos tributarios hechos a entidades públicas y privadas (en cumplimiento de funciones públicas) sin una obligación sustancial que la soporte; por lo tanto, deben las entidades estatales competentes tomar cartas en el asunto, creando un capítulo completo en una próxima ley tributaria que regule a estas entidades en todos sus aspectos especiales desde el punto de vista fiscal, o que por lo menos, cree una regla de asimilación a otro tipo de entidades, como las ya existentes en los artículos 13 y 14 del Estatuto Tributario, con el fin de disminuir una serie de discusiones teóricas y prácticas que no contribuyen para nada a la estabilidad social y económica de nuestra sociedad.

BIBLIOGRAFÍA

- Jaramillo, D. J. C. (2014). Entidades sin ánimo de lucro – Régimen legal y tributario, características y aplicaciones prácticas. 6a. ed. Colombia: Legis.
- Nader, Danies Lina margarita (2002). Análisis Jurídico de la Propiedad Horizontal en Colombia. Tesis de grado. Pontificia Universidad Javeriana Facultad de Ciencias Jurídicas Bogotá.
- Piza, R. J.; Castro, A. J.; Insignares, G. R.; Marín, E. M.; Medina, S. A.; Muñoz, M. G. & Zornoza, P. J. (2015). La obligación tributaria y sus fundamentos constitucionales. 1a ed. Bogotá: Universidad Externado de Colombia. Departamento de Derecho Fiscal. Centro de Estudios Fiscales.

Legislación

- Congreso de la República de Colombia (02 de junio de 1999). Ley 136. Diario Oficial 41.377 de 2 de junio de 1994. Bogotá.
- Congreso de la República de Colombia (03 de agosto de 2001). Ley 675. Diario Oficial No. 44.509, de 4 de agosto de 2001. Bogotá.
- Congreso de la República de Colombia (03 de julio de 1996). Ley 286. Diario Oficial 42.824 de 5 de julio de 1996. Bogotá.
- Congreso de la República de Colombia (06 de julio de 1983). Ley 14. Diario Oficial 36288 del 06 de julio de 1983. Bogotá.

Congreso de la República de Colombia (08 de enero de 1985). Ley 16. Diario Oficial 36838 del 23 de enero de 1985. Bogotá.

Congreso de la República de Colombia (11 de julio de 1994). Ley 142. Diario Oficial 41433 de 11 de julio de 1994. Bogotá.

Congreso de la República de Colombia (11 de julio de 1994). Ley 143. Diario Oficial de 12 de julio de 1994. Bogotá.

Congreso de la República de Colombia (16 de enero de 1998). Ley 428. Diario Oficial 43219 del 21 de enero de 1998. Bogotá.

Congreso de la República de Colombia (20 de diciembre de 1995). Ley 223. Diario Oficial 42.160, de 22 diciembre 1995. Bogotá.

Congreso de la República de Colombia (26 de diciembre de 2012). Ley 1607. Diario Oficial 48655 del 26 diciembre 2012. Bogotá.

Congreso de la República de Colombia (29 de diciembre de 1948). Ley 182. Diario Oficial 26905 del 29 de diciembre de 1948. Bogotá.

Congreso de la República de Colombia (29 de diciembre de 2010). Ley 1430. Diario Oficial 47937 de 29 diciembre de 2010. Bogotá.

Congreso de la República de Colombia (29 de diciembre de 2016). Ley 1819. Diario Oficial No. 50.101 de 29 de diciembre de 2016. Bogotá.

Congreso de la República de Colombia (29 de diciembre del 2000). Ley 633. Diario Oficial 44.275, de 29 de diciembre de 2000. Bogotá.

Presidencia de la República de Colombia (11 de mayo de 2001). Decreto 847. Diario Oficial 44.425, de 17 de abril de 2001. Bogotá.

Presidencia de la República de Colombia (20 de diciembre de 2017). Decreto 2150. Diario Oficial 50453 20 diciembre de 2017. Bogotá.

Presidencia de la República de Colombia (21 de abril de 1948). Decreto 1286. Diario Oficial 26707 del 29 abril de 1948. Bogotá.

Presidencia de la República de Colombia (31 de marzo de 2009). Decreto 1060. Diario Oficial 47308 de 31 de marzo 2009. Bogotá.

Jurisprudencia

Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. (14 de agosto de 2019). Sentencia 23658. [C.P.] Milton Chávez García. Bogotá.

Consejo de Estado. Sección Cuarta. (06 de noviembre de 2014). Radicación 19445. [M.P.] Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

Consejo de Estado. Sección Cuarta. (19 de febrero de 2015). Radicación 16473. [M.P.] Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

Consejo de Estado. Sección Cuarta. (29 de octubre de 2014). Radicación 16866. [M.P.] Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

Corte Constitucional de Colombia (03 de octubre del 2012). Sentencia C-766. Referencia Expediente D-9006. [M.P.] Gabriel Eduardo Mendoza Martelo. La Corte, Bogotá.

Corte Constitucional de Colombia (04 de diciembre de 1995). Sentencia C-577. Referencia: Demanda D-830. [M.P.] Eduardo Cifuentes Muñoz. La Corte, Bogotá.

- Corte Constitucional de Colombia (10 de agosto de 2000). Sentencia C-1043. Referencia: expediente D-2767. [M.P.] Álvaro Tafur Galvis. La Corte, Bogotá,
- Corte Constitucional de Colombia (10 de septiembre de 2013). Sentencia C-621. Referencia: expediente D-9519. [M.P.] Alberto Rojas Ríos. La Corte, Bogotá.
- Corte Constitucional de Colombia (11 de febrero de 1193). Sentencia C-040 de 1993 [M.P.] Eduardo Cifuentes Muñoz. La Corte, Bogotá.
- Corte Constitucional de Colombia (18 de marzo de 1998). Sentencia C-086. Referencia: Expediente D-1771. [M.P.] Jorge Arango Mejía. La Corte, Bogotá.
- Corte Constitucional de Colombia (18 de noviembre de 2009). Sentencia C-812. Referencia: expediente D-7691. [M.P.] Mauricio González Cuervo. La Corte, Bogotá.
- Corte Constitucional de Colombia (21 de octubre de 1993). Sentencias C-465. Referencia: Expediente D- 265. [M.P.] Vladimiro Naranjo Mesa. La Corte, Bogotá.
- Corte Constitucional de Colombia (24 de abril de 1997). Sentencia C-219. Referencia: Expediente D-1444. [M.P.] Eduardo Cifuentes Muñoz. La Corte, Bogotá.
- Corte Constitucional. Sala Plena. (18 de agosto de 2004). Sentencia D-5022-782. [M.P.] Rodrigo Uprimny Yepes.
- Corte Constitucional. Sala Plena. (18 de noviembre de 2009). Sentencia D-7691-812. [M.P.] Mauricio González Cuervo.
- Corte Constitucional. Sala Plena. (3 de octubre de 2012). Sentencia D-9006-766. [M.P.] Gabriel Eduardo Mendoza Martelo.
- Corte Constitucional. Sala Plena. (31 de julio de 2013). Sentencia D-9489-514. [M.P.] Luis Guillermo Guerrero Pérez.