CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejera Ponente: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá, D.C., primero (1°) de agosto de dos mil diecinueve (2019)

Referencia:	NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación:	05001-23-33-000-2013-00752-01 (22769)
Demandante:	TRANSPORTADORTA DE GAS DEL INTERIOR TGI S.A. ESP
Demandado:	MUNICIPIO DE PUERTO NARE
Temas:	Impuesto de industria y comercio - años gravables 2007, 2008 y 2009

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el municipio demandado contra la sentencia del 21 de julio de 2016[1], proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala Segunda de Oralidad, que accedió a las pretensiones de la demanda y condenó en costas al Municipio de Puerto Nare.

La parte resolutiva de la sentencia apelada dispuso lo siguiente[2]:

> «***PRIMERO: DECLÁRASE LA NULIDAD DE LOS SIGUIENTES ACTOS ADMINISTRATIVOS:***
>
> *La comunicación de fecha 7 de septiembre de 2012, por medio de la cual se rechazó la solicitud de devolución de pago de lo no debido por impuesto de industria y comercio por los años 2007, 2008 y 2009;*

[1] Fls. 245 a 257 c.p.
[2] Fl. 256 vto. c.p.

La comunicación No. 3200-05-07-325 del 29 de noviembre de 2012, por la cual se resuelve un recurso de reposición frente al acto anterior y

La resolución No. 3200-23-02-1953 del 21 de diciembre de 2012 por medio de la cual se resolvió un recurso de apelación.

***SEGUNDO:** A título de restablecimiento del derecho, **ORDÉNASE** al municipio de Puerto Nare – Antioquia, la devolución del impuesto de industria y comercio pagado por la sociedad Transportadora de Gas Internacional S.A. ESP., por los años 2007, 2008 y 2009 por la suma de CIENTO SETENTA Y SEIS MILLONES NOVECIENTOS SETENTA Y SEIS MIL PESOS ($176.976.000), junto con los intereses corrientes y de mora en los términos fijados en la parte motiva de esta providencia.*

***TERCERO: CONDENAR EN COSTAS A LA PARTE DEMANDADA,** conforme a los artículos 188 del CPACA, 365 del C.G.P. y los acuerdos 1887 y 2222 de 2003, emanados de la Sala Administrativa del Consejo Superior de la Judicatura, las cuales serán liquidadas por la secretaria. Se fijan las agencias en derecho, en primera instancia en la suma de un millón setecientos sesenta y nueve mil setecientos sesenta pesos ($1.769.760), equivalentes al 1% de la suma discutida.*

[…]».

ANTECEDENTES

La TRANSPORTADORA DE GAS INTERNACIONAL S.A. E.S.P. (TGI) presentó, en el municipio de Puerto Nare, las declaraciones del impuesto de industria y comercio por los años gravables 2007, 2008 y 2009[3].

El 31 de julio de 2012, la sociedad demandante solicitó la devolución del pago de lo no debido por $176.976.000[4], por cuanto la actividad de transporte de gas por gasoducto se encuentra exenta de cualquier impuesto departamental o municipal por expresa disposición del artículo 16 del Decreto 1056 de 1953 (Código de Petróleos), reglamentado por el artículo 1º del Decreto 850 de 1965.

Mediante Comunicación No. 3200-05-07-183 de 7 de septiembre de 2012[5], el municipio negó la solitud de devolución, pues, a su juicio, la petición fue presentada en forma extemporánea y, además, no existe una exención del impuesto de industria y comercio para la actividad desarrollada por la actora en esa jurisdicción.

---

[3] Fl. 32 a 35 c.p.
[4] Fl. 39 a 45 c.p.
[5] Fl. 46 a 51 c.p.

El 25 de septiembre de 2012, TGI presentó recurso de reposición y en subsidio apelación contra la decisión que negó la devolución del pago de lo no debido, los cuales fueron resueltos mediante el oficio No. 3200-05-07-325 del 29 de noviembre de 2012 y la Resolución No. 3200-23-02-1953 de 21 de diciembre de 2012[6], respectivamente, en el sentido de confirmar la decisión.

DEMANDA

TRANSPORTADORA DE GAS INTERNACIONAL S.A. E.S.P. (TGI), en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 138 del CPACA, formuló las siguientes pretensiones[7]:

> «***PRIMERA***
>
> *Que son nulos los siguientes actos administrativos, por haber sido expedidos con violación a las normas nacionales y municipales a las que hubieren tenido que sujetarse:*
>
> 1. *Comunicación de fecha 7 de septiembre de 2012, por medio de la cual rechazó la solicitud de devolución de pago de lo no debido por impuesto de industria y comercio por los años gravables 2007, 2008 y 2009, presentada por la sociedad TRANSPORTADORA DE GAS INTERNACIONAL S.A. E.S.P. expedida por la Tesorería del municipio de Puerto Nare (Antioquia).*
>
> 2. *Resolución 3200-05-07-325 del 29 de noviembre de 2012, por la cual se resuelve el recurso de reposición presentado por TRANSPORTADORA DE GAS INTERNACIONAL S.A., E.S.P. contra la comunicación del 7 de septiembre de 2012.*
>
> 3. *Resolución No. 3200-23-02-1953 del 21 de diciembre de 2012, "Por medio de la cual se resuelve un recurso de apelación a la empresa Transportadora de Gas Internacional S.A., E.S.P."*
>
> ***SEGUNDA***
>
> *Que como consecuencia de la declaración anterior, se restablezca en su derecho a la sociedad TRANSPORTADORA DE GAS INTERNACIONAL S.A. E.S.P., ordenando la devolución de la suma de CIENTO SETENTA Y SEIS MILLONES NOVECIENTOS SETENTA Y SEIS MIL PESOS M/CTE. ($176.976.000) correspondientes al pago de lo no debido efectuado por el demandante en las declaraciones del impuesto de industria y comercio correspondientes a los años 2007, 2008 y 2009 que se reseñan en el acápite de hechos, más los intereses corrientes y de mora legalmente causados hasta el momento de la devolución».*

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

---

[6] Fl. 67 a 72 c.p.
[7] Fl. 3 y 4 c.p.

- Artículo 850 del Estatuto Tributario.
- Artículos 11 y 21 del Decreto 1000 de 1997.
- Artículo 66 de la Ley 383 de 1997.
- Artículo 59 de la Ley 788 de 2002.
- Artículo 16 del Decreto 1056 de 1953 (Código de Petróleos).
- Artículo 1º del Decreto 850 de 1965.

Como concepto de violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

Señaló que los actos administrativos demandados son nulos por desconocer el término aplicable para solicitar la devolución del pago de lo no debido.

Indicó que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 850 del Estatuto Tributario, en concordancia con los artículos 11 y 21 del Decreto 1000 de 1997, la solicitud de devolución del pago de lo no debido debe realizarse dentro del término de prescripción de la acción ejecutiva prevista en el artículo 2536 del Código Civil, por lo que el término para presentar la solicitud de la devolución de la sumas indebidamente pagadas es de cinco (5) años, contados a partir del momento en que se efectuó el pago indebido.

Adujo que cuando se trata de pagos en exceso o de lo no debido, la jurisprudencia del Consejo de Estado ha precisado que *"si bien no existe en la normatividad tributaria nacional disposición alguna que señale el término dentro del cual debe formularse la solicitud respectiva, se ha entendido que dicho término es el previsto para la prescripción de la acción ejecutiva de que tratan los artículos 2535 y 2536 del Código Civil"*[8].

Alegó que para el momento en que la sociedad demandante presentó la solicitud de devolución ante el municipio de Puerto Nare, no habían transcurrido más de cinco años desde la fecha en que se declaró y pagó el impuesto de industria y comercio por los años 2007, 2008 y 2009. En virtud de lo anterior, sostuvo que la solicitud fue presentada en forma oportuna y, por consiguiente, no había fundamento jurídico para rechazarla.

Manifestó que los actos demandados violan la exención legal establecida en el artículo 16 del Decreto 1056 de 1953 y en el artículo 1º del Decreto 850 de 1965, para las empresas que como la demandante, tienen por objeto el transporte de gas por gasoductos y líneas de conducción, una de ellas que atraviesa la jurisdicción del municipio de Puerto Nare.

Anotó que el artículo 16 del Decreto 1056 de 1953 dispuso que se encuentran exentos de impuestos departamentales y municipales la exploración y explotación del petróleo, el petróleo que se obtenga, sus derivados y su transporte, de manera

[8] Al efecto, citó lo señalado en la sentencia de 12 de noviembre de 2003, Exp. 11604, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié.

que la actividad de transporte de gas por gasoducto está exenta por expresa disposición legal.

Expresó que, de acuerdo con la jurisprudencia del Consejo de Estado[9], el hecho de que el transporte por oleoducto pueda considerarse un servicio no significa que pueda ser gravado con el impuesto de industria y comercio, pues sobre este pesa un gravamen especial de carácter nacional, que fue cedido a los municipios y, por lo tanto, someterlo también al impuesto de industria y comercio contraría los principios tributarios de equidad, eficiencia y progresividad.

Sostuvo que la exención ampara el transporte de gas por gasoducto, según lo dispuesto en el Decreto Reglamentario 850 de 1965. En consecuencia, todas las actividades enunciadas en el artículo 16 del Código de Petróleos se encuentran exentas frente al gas natural, es decir, la exploración, la explotación, el producto que se obtenga, los derivados del producto, su transporte, las maquinarias y demás elementos necesarios para su beneficio, la construcción y conservación de refinerías y gasoductos.

Indicó que se configuró un pago de lo no debido y, en consecuencia, procedía la devolución del impuesto de industria y comercio declarado y pagado al municipio de Puerto Nare, por concepto del transporte de gas por gasoducto en los años 2007, 2008 y 2009.

OPOSICIÓN

El municipio de Puerto Nare no contestó la demanda.

AUDIENCIA INICIAL

El 11 de diciembre de 2013 se llevó a cabo la audiencia inicial de que trata el artículo 180 de la Ley 1437 de 2011. En dicha diligencia, no se presentaron irregularidades procesales que ameritaran medidas de saneamiento, la parte demandada no formuló excepciones previas y no se solicitaron medidas cautelares; se decretaron las pruebas pertinentes, y se dio traslado a las partes para alegar de conclusión. El litigio se concretó en determinar la legalidad de los actos demandados.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala Segunda de Oralidad, accedió a las pretensiones de la demanda y condenó en costas a la parte demandada, con fundamento en lo siguiente[10]:

---

[9] Sentencia de 4 de junio de 2009, exp. 16084, C.P. William Giraldo Giraldo.
[10] Fl. 245 a 257 c.p.

Señaló que, como lo ha expresado Consejo de Estado, el término de dos (2) años previsto en el artículo 854 del Estatuto Tributario solo se aplica a las solicitudes de compensación o devolución de saldos a favor, pero no a las solicitudes de pagos en exceso o de lo no debido, por que como la ley tributaria no señaló un término para esos efectos, debía aplicarse el artículo 2536 del Código Civil, según el cual la acción ejecutiva prescribe en 5 años.

Indicó que, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 16 del Decreto 1056 de 1953 y 1° del Decreto 850 de 1965, la exploración y explotación del petróleo, sus derivados y su transporte están exentos de toda clase de impuestos departamentales y municipales. Que conforme con el artículo 11 de la Ley 401 de 1997 las actividades de exploración, explotación, procesamiento y transporte de petróleo crudo, así como de sus productos derivados no estarán sujetas a las normas de la Ley 142 de 1994 y que, el artículo 51 de la Ley 383 de 1997 no es aplicable pues, como lo expresó la jurisprudencia del Consejo de Estado (sentencia 16422, C.P. Héctor J. Romero Díaz), el citado artículo 11 de la Ley 401 de 1997 «prevalece sobre lo dispuesto en el artículo 51 de la ley 383 de 1997».

Resaltó que el Consejo de Estado ha sostenido que el transporte por oleoducto no puede ser gravado con el impuesto de industria y comercio por la actividad de servicios, porque además de estar vigente la prohibición prevista en el artículo 16 del Decreto 1056 de 1953, se trata de una etapa dentro de la cadena de la industria del petróleo. Agregó que ese hecho económico constituye el hecho generador de un impuesto de carácter nacional[11] y, por ende, no puede ser objeto de gravamen territorial.

Señaló que si bien el impuesto de industria y comercio recae sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicios, y dentro de las actividades de servicio se encuentra la de transporte, lo cierto es que, a diferencia del transporte de personas o cosas, el transporte de gas por gasoducto se encuentra excluido del pago del impuesto de industria y comercio por expresa disposición legal.

Concluyó que las pruebas allegadas al expediente acreditan que la parte demandante pagó el impuesto de industria y comercio por la actividad de transporte de gas en el municipio de Puerto Nare, por los años 2007, 2008 y 2009. Así mismo, que la solicitud de devolución del pago de lo no debido fue presentada en forma oportuna, esto es, dentro de los 5 años siguientes contados a partir del pago. En consecuencia, ordenó la devolución de la suma de $176.976.000, junto con los intereses corrientes y moratorios, conforme con los artículos 863 y 864 del ET.

Por último, condenó en costas a la parte demandada, con fundamento en lo dispuesto en los artículos 188 del CPACA, en concordancia con lo previsto en el artículo 365 del Código General del Proceso.

---

[11] Sentencia de 4 de junio de 2009, exp. 16084, C.P. William Giraldo Giraldo.

RECURSO DE APELACIÓN

El **municipio demandado** apeló la decisión del *a quo* y pidió que se revocara, con fundamento en los siguientes argumentos[12]:

Destacó la improcedencia de la exención alegada por la actora y acogida por el Tribunal, pues de la interpretación que realiza de la normativa invocada por el *a quo* y la jurisprudencia del Consejo de Estado, así como la sentencia C-537 de 1998, en su entender, no existe prohibición para gravar con el impuesto de industria y comercio el servicio de transporte que presta la sociedad en el municipio de Puerto Nare.

Aludió a la sentencia C-537 de 1998, expresó que lo pretendido por la exención es que los municipios no se beneficien doblemente por una misma actividad y cuestionó lo señalado por el tribunal en cuanto a la inaplicabilidad del artículo 51 de la Ley 383 de 1997, para insistir en la improcedencia de la exención y la revocatoria del fallo apelado.

Indicó que TGI, en su calidad de transportadora de gas, presta un servicio público regulado por la Ley 142 de 1994, que debía estar gravado con el impuesto de industria y comercio. Afirmó que el gas transportado por la sociedad demandante fue entregado a la empresa de servicios públicos EPM como usuario final.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró los argumentos de la demanda, a cuyo efecto enfatizó en la procedencia de la exención aplicada por el tribunal.

El **demandado** reiteró lo aducido en el recurso de apelación.

El **Ministerio Público** no intervino en esta etapa del proceso

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por el municipio demandado, la Sala debe establecer si la actividad de transporte de gas por gasoducto está exenta del impuesto de industria y comercio. En caso afirmativo, determinar si procede la devolución del pago que realizó la Transportadora de Gas Internacional S.A. E.S.P. por el impuesto de industria y comercio en el municipio de Puerto Nare, correspondiente a los años gravables 2007 a 2009.

Transporte de gas natural por gasoducto. Reiteración Jurisprudencial[13]

---

[12] Fl. 260 a 273 c.p.

La sociedad Transportadora de Gas Internacional S.A. E.S.P. según el certificado de existencia y representación legal expedido por la Cámara de Comercio de Bucaramanga[14], es una empresa de servicios públicos mixta, cuya actividad principal es el transporte de gas natural por gasoductos y líneas de conducción.

En desarrollo de su objeto social una de sus líneas de transporte pasa por la jurisdicción del municipio de Puerto Nare, sin embargo, no realiza en el municipio actividad distinta al transporte de gas.

Tal circunstancia se demuestra en el detalle de la actividad registrada en las declaraciones del impuesto de industria y comercio presentadas (folios 32 a 35 c.p.) en las que se precisó: «*transporte de gas por gasoductos*» y aceptada por la Administración al señalar en la Resolución 3200-23-02-1953 del 21 de diciembre de 2012 demandada: *«efectivamente, encontramos de recibo los argumentos expuestos en la decisión de primera instancia, en el sentido que la materia que nos ocupa como es el de determinar que* ***la actividad de transporte de gas por gasoductos a cargo de la empresa TGI*** *por la jurisdicción del municipio de Puerto Nare 1.4 km, sí es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio según la normatividad que regula dicha materia»*[15]*.* (Negrilla de la Sala)

La sociedad actora no tiene a su cargo el servicio público domiciliario de distribución de gas, porque los servicios públicos domiciliarios son aquellos que «*se prestan a través del sistema de redes físicas o humanas con puntos terminales en las viviendas o sitios de trabajo de los usuarios y cumplen la finalidad específica de satisfacer las necesidades esenciales de las personas*»[16]. Y, el transporte de gas por los gasoductos del territorio nacional no tiene por objeto que el gas llegue a las viviendas o sitios de trabajo de los usuarios, labor que corresponde a las empresas que comercializan y distribuyen el gas domiciliario[17].

La sociedad Transportadora de Gas Internacional S.A. E.S.P. es una empresa de servicios públicos[18], por lo que en principio se encontraría sujeta a la Ley 142 de 1994, dado que si bien no presta un servicio público domiciliario[19], sí desarrolla la

---

[13] Sentencia de 31 de octubre de 2018, Exp. (21866), C.P. Milton Chaves García, Actor: Transportadora de Gas Internacional S.A. ESP. (TGI).
[14] Fls. 6 y 25 a 31 c.p.
[15] Fls. 67 a 72 c.p.
[16] Corte Constitucional, sentencia T- 578 de 3 de noviembre de 1992.
[17] Se reitera el criterio de la Sala expuesto en sentencia del 3 de septiembre de 2009, exp. 16422 C.P. Hector J. Romero Díaz.
[18] Según el artículo 14 [14.20] de la Ley 142 de 1994, modificado por el artículo 2 de la Ley 689 de 2001, los servicios públicos son "todos los servicios y actividades complementarias a los que se aplica esta Ley".
[19] Según los artículos 1 y 14 [14.21] de la Ley 142 de 1994, los servicios públicos domiciliarios son los de acueducto, alcantarillado, aseo, energía eléctrica, telefonía pública básica conmutada, telefonía móvil rural, y **distribución de gas combustible**.

actividad complementaria del servicio público domiciliario de gas combustible[20], consistente en el transporte de gas por un gasoducto principal, o por otros medios[21].

Sin embargo, contrario a lo entendido por el ente demandado, la actividad que ejerce no es la distribución domiciliaria de gas, sino la prestación del servicio público de transporte de gas, actividad que se encuentra exenta de ICA, conforme al parágrafo 1º del artículo 11 de la Ley 401 de 1997, el artículo 16 del Decreto 1056 de 1953 y el artículo 1º del Decreto 850 de 1965, como pasa a verse.

Exención del impuesto de industria y comercio – actividad de transporte de gas por gasoducto

El artículo 16 del Decreto Ley 1056 de 1953[22], **Código de Petróleos,** dispone lo siguiente:

> ***«Artículo 16. La exploración y explotación del petróleo, el petróleo que se obtenga, sus derivados y su transporte****, las maquinarias y demás elementos que se necesitaren para su beneficio y para la construcción y conservación de refinerías y oleoductos,* ***quedan exentos*** *de toda clase de impuestos departamentales y municipales, directos o indirectos, lo mismo que del impuesto fluvial. […]»* (Resalta la Sala)

Por su parte, el Decreto 850 de 1965, «*por el cual se reglamenta la prohibición del artículo 16 del Código de Petróleos, Decreto 1056 de 1953*», precisó el alcance de la norma transcrita en los siguientes términos:

> ***«Artículo 1º.*** *De acuerdo con el artículo 16 del Código de Petróleos, los departamentos y municipios no podrán establecer impuesto alguno directo o indirecto al petróleo o a cualquiera de sus derivados,* ***incluyendo el gas como producto natural o como derivado de la destilación del petróleo****, o a cualquiera de sus normas componente».* (Resalta la Sala)

Posteriormente, la Ley 141 de 1994, «*Por la cual se crean el Fondo Nacional de Regalías, la Comisión Nacional de Regalías y se regula el derecho del Estado a recibir regalías por la explotación de los recursos naturales no renovables»,* cedió a las entidades territoriales el **impuesto de transporte por todos los oleoductos y gasoductos** estipulados en los contratos y normas vigentes, incluyendo los de

---

[20] Conforme al artículo 14 [14.28] el servicio público **domiciliario de gas combustible** es el conjunto de actividades ordenadas a la distribución de gas combustible, por tubería u otro medio, desde un sitio de acopio de grandes volúmenes o desde un gasoducto central hasta la instalación de un consumidor final, incluyendo su conexión y medición.

[21] Artículos 1 y 14 [14.28]de la Ley 142 de 1994

[22] Ley 18 de 1952. ARTÍCULO 23. Facúltase al Gobierno para que elabore una codificación de las disposiciones legales y reglamentarías sobre petróleos e introduzca a la actual legislación las reformas que demande tal codificación. La nueva numeración comenzará por la unidad, y los capítulos se ordenarán con sujeción a la distribución de materias.

ECOPETROL y dispuso: *«Este se cobrará por trimestres vencidos y estará a cargo del propietario del crudo o del gas, según sea el caso, e ingresará en calidad de depósito al Fondo Nacional de Regalías. El recaudo se distribuirá entre los municipios no productores cuyas jurisdicciones atraviesen los oleoductos o gasoductos en proporción al volumen y al kilometraje. La comisión nacional de regalías hará la distribución»* (Parágrafo del artículo 26).

También señaló en el artículo 27 que salvo las previsiones contenidas en las normas legales vigentes, las entidades territoriales no podrán establecer ningún tipo de gravamen a la explotación de los recursos naturales no renovables.

Según la jurisprudencia que se reitera, conforme con las normas citadas, están exentas de cualquier impuesto municipal y departamental: (i) la exploración y explotación del petróleo, (ii) el petróleo que se obtenga y sus derivados; (iii) el transporte de petróleo y sus derivados; y (iv) las maquinarias y demás elementos que se necesitaren para la exploración y explotación de petróleo y para la construcción y conservación de refinerías y oleoductos.

Adicionalmente, a los departamentos y a los municipios les está prohibido imponer impuestos al petróleo y sus derivados, incluyendo el gas natural, y a la explotación de recursos naturales no renovables.

La Corte Constitucional mediante sentencia C-537 de 1998 declaró exequible el artículo 16 del Código de Petróleos y, mediante sentencia C-567 de 1995, declaró exequible el artículo 27 de la Ley 141 de 1994.

Respecto de la exención relacionada con la exploración del petróleo y sus derivados, la Corte se remitió a lo que dijo en la sentencia C-567 de 1995[23]. La Corte manifestó que «*[…] cuando analizó el artículo 27* [de la Ley 141 de 1994]*, lo hizo dentro del marco de la protección legal de la explotación de los recursos naturales no renovables del Estado, ante la capacidad impositiva de las entidades territoriales. Y dijo, concretamente, sobre este artículo 27, lo siguiente: […]*

«La prohibición emanada de la ley, dirigida a las entidades territoriales para establecer gravámenes sobre la explotación de recursos naturales, es un claro

[23] En esta sentencia la Corte estudio la demanda de inexequibilidad formulada contra los artículos 27, 31, 49, 50, 54, 55 y 64 en su totalidad, y parcialmente contra los artículos 1, 4, 7, 8, 9, 10, 14, 15, 20 y 56 de la Ley 141 de 1994, «*"Por la cual se crean el Fondo Nacional de Regalías, la Comisión Nacional de Regalías, se regula el derecho del Estado a percibir regalías por la explotación de recursos naturales no renovables, se establecen las reglas para su liquidación y distribución y se dictan otras disposiciones»*
En esa sentencia, la Corte Constitucional precisó: "El Estado es la entidad constitucional titular del derecho a las regalías por la explotación de recursos naturales no renovables y beneficiaria del pago de las regalías derivadas de aquélla y que las regalías así obtenidas son parte del patrimonio del Estado como único propietario del subsuelo. El Constituyente dio plenos poderes al legislador para regular el régimen de las regalías, no como derechos adquiridos, ni como bienes o rentas de las mencionadas entidades del orden territorial, sino como derechos de participación económica en una actividad que se refiere a bienes de propiedad del Estado.

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

También dijo la Corte « *(…) que la exención consagrada en el artículo 16 del Código de Petróleos para la "exploración y explotación del petróleo, el petróleo que se obtenga, sus derivados", es semejante a la prohibición hecha a las entidades territoriales, para establecer gravámenes, en relación con la explotación de los recursos naturales, establecida en el artículo 27, pues el petróleo y sus derivados, son recursos naturales no renovables. En consecuencia, las explicaciones expresadas en la sentencia C-587, sobre la incompatibilidad para el cobro simultáneo de regalías e impuestos, son las mismas que ahora se tienen para apoyar la exequibilidad del artículo 16, en relación con la exención en la explotación de hidrocarburos».*

En reiteradas ocasiones la Sala ha precisado que la actividad de transporte de petróleo por oleoductos está exenta del impuesto de industria y comercio, con fundamento en el artículo 16 del Decreto 1056 de 1953 o Código de Petróleos[24].

Al respecto, en la sentencia de 4 de junio de 2009, se señaló lo siguiente:[25]

> *«Del anterior recuento normativo y de la jurisprudencia constitucional sobre el tema, a juicio de la Sala se deduce que e**l transporte por oleoducto no puede ser gravado con impuesto de industria y comercio por la actividad de servicios, pues además de estar vigente la prohibición prevista en el artículo 16 del Decreto 1056 de 1956**, se trata de una etapa dentro de la cadena de la industria del petróleo, cuya propiedad es de la Nación, y como lo señaló la Corte en sentencia C-537 de 1998, es uno de los recursos naturales de más impacto económico y político del País, razón por la cual su regulación y distribución de los recursos debe hacerlo directamente la Ley. Además, la dirección general de la economía está a cargo del Estado (artículo 334 de la Constitución Política).*
>
> *Desde 1953, cuando se compilaron las normas existentes en materia de petróleos, entre ellas la Ley 37 de 1931, existía tanto la prohibición de gravar con impuestos territoriales el transporte de petróleo, como el impuesto nacional de transporte por oleoducto, y ha sido coherente la legislación posterior (ley 141 de 1994) al mantener el impuesto nacional y luego cederlo a los municipios como un reconocimiento para aquellos por cuyas jurisdicciones pasan los*

[24] Sentencias del 4 de junio de 2009, Exp. 16084, 11 de noviembre de 2009, Exp. 17330, C.P. William Giraldo Giraldo, 3 de diciembre de 2009, Exp. 17351, C.P. William Giraldo Giraldo; 4 de noviembre de 2010, Exp. 17533, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; 7 de abril de 2011, Exp. 17740, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; 27 de octubre de 2011, Exp. 17856, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; 27 de octubre de 2011, Exp. 18507, C.P. William Giraldo Giraldo; 9 de mayo de 2013, Exp. 18940, C.P. Martha Teresa Briceño de Velencia, entre otras.

[25] Exp. 16084, C.P. William Giraldo Giraldo.

oleoductos, pero que no pueden imponer ningún gravamen territorial por esa actividad.

De otra parte, si bien el impuesto de industria y comercio recae, en cuanto a materia imponible, sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicios (…) y dentro de las actividades de servicio se encuentra la de transporte, a juicio de la Sala aunque el transporte por oleoducto pueda considerarse como una actividad de servicios, por su especialidad no podría dársele el mismo tratamiento tributario para el servicio de transporte de personas o cosas, que es la actividad que generalmente grava el impuesto.

(…) En efecto, es al legislador a quien corresponde determinar los hechos o actividades que están sujetos al pago de impuestos, conforme a la facultad impositiva general (numeral 12 del artículo 150 de la Carta) y, señalar cuáles son del orden territorial o nacional (artículo 338 ibidem).

Y si ***el legislador estableció el hecho económico de transporte por oleoducto como generador de un impuesto de carácter nacional y reguló sus elementos esenciales; ese mismo hecho económico ya no puede ser objeto de gravamen territorial****, no sólo porque así lo previó el legislador (artículo 16 del Código de Petróleos), sino, porque el ente territorial no tiene fundamento legal para su adopción dentro de su jurisdicción. […]».*

Criterio que fue reiterado en sentencias del 25 de mayo de 2017 y 13 de octubre de 2018, en las que se dijo que *«el "transporte por oleoducto" fue establecido por el legislador como hecho generador del impuesto de transporte del petróleo, de carácter nacional [D. 1056 de 1953, art. 52], cedido a las entidades territoriales [L. 141 de 1994, art. 26, par.[26]]. Por ende, aunque es un servicio, no puede ser gravado con el impuesto de industria y comercio; además, es una actividad exenta de tributos de carácter territorial (art. 16 del Código de Petróleos)»*[27].

En consecuencia, fue el legislador quien en el artículo 16 del Código de Petróleos, prohibió que el transporte de petróleo por oleoducto fuera objeto de algún gravamen territorial, toda vez que su regulación, por política económica, corresponde a la ley, la cual, además, gravó esta actividad con un impuesto de carácter nacional, que posteriormente fue cedido a los municipios, quienes finalmente son los que reciben los recursos provenientes de su ejercicio.

Conforme con lo previsto en el artículo 11 parágrafo 1º de la Ley 401 de 1997, *"las actividades de exploración, explotación, procesamiento y transporte de petróleo crudo, así como de sus productos derivados no estarán sujetas a las normas de la Ley 142 de 1994. Dichas actividades continuarán reguladas por las normas*

[26] El parágrafo del artículo 26 de la Ley 141 de 1994 fue derogado expresamente por el artículo 160 de la Ley 1530 de 2012 "Por la cual se regula la organización y el funcionamiento del Sistema General de Regalías".

[27] Sentencias del 25 de mayo de 2017, Exp. 20794, y del 31 de octubre del 2018, Exp. 21866, Actor: Transportadora de Gas Internacional S.A. ESP, C.P. Milton Chaves García.

especiales contenidas en el Código de Petróleos, el Decreto 2310 de 1974 y por las disposiciones que los complementan, adicionan o reforman".

El Decreto Reglamentario 850 de 1965, aclaró el alcance de la exención prevista en el artículo 16 del Código de Petróleos, en el sentido de establecer que su aplicación también ampara al gas como producto natural o derivado de la destilación del petróleo.

Si bien es cierto que la norma reglamentaria no señala expresamente cuáles son las actividades exentas para el gas natural, la redacción del artículo 1º del Decreto 850 de 1965, específicamente en la expresión *"de acuerdo con el citado artículo 16 del Código de Petróleos",* permite deducir que todas las actividades allí descritas se encuentran exentas frente al gas natural, es decir, la explotación, exploración, el producto que se obtenga, los derivados del producto, el transporte, las maquinarias y demás elementos que necesitaren para su beneficio y para la construcción y conservación de refinerías y gasoductos.

Sobre este punto en particular, el Consejo de Estado ha señalado que *"con base en los artículos 16 del Decreto 1056 de 1953 y 1 del Decreto Reglamentario 850 de 1965, el transporte de gas natural está exento de impuestos departamentales y municipales directos e indirectos"*[28]*.*

De acuerdo con el anterior criterio, que se reitera, y en oposición a lo expresado por el ente demandado, la Sala concluye que **el transporte de gas por gasoducto** no puede ser objeto de gravamen, pues se encuentra vigente el artículo 16 del Código de Petróleos, que en armonía con lo dispuesto en el artículo 1º del Decreto Reglamentario 865 de 1965, consagra que dicha actividad está exenta de todos los impuestos departamentales y municipales, inclusive, el de industria y comercio. Lo anterior, porque la citada norma no fue derogada expresa ni tácitamente por la Ley 14 de 1983, y, por el contrario, su vigencia fue reafirmada por el artículo 27 de la Ley 141 de 1994.

En esas condiciones, con fundamento en las normas citadas, para la Sala la Trasportadora de Gas Internacional S.A. E.S.P. no es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio por el transporte de gas natural por gasoducto en el municipio de Puerto Nare. En consecuencia, están exentos del tributo los ingresos de la actora provenientes de dicha actividad.

Por lo tanto, la contribuyente tiene derecho a solicitar la devolución de lo que pagó indebidamente, siempre que no haya prescrito el derecho a solicitar la devolución, conforme con lo previsto en el artículo 2536 del Código Civil, modificado por el artículo 8 de la Ley 791 de 2002, que establece un término de prescripción de 5 años.

---

[28] Sentencia de 3 de septiembre de 2009, exp. 16422, C.P. Héctor J. Romero Díaz.

En ese sentido, la Sala destaca que el 31 de julio de 2012[29] la sociedad demandante presentó ante el municipio demandado la solicitud de devolución por pago de lo no debido. Igualmente, obra prueba de que los pagos por impuesto de industria y comercio correspondiente a los años gravables de 2007, 2008 y 2009 fueron realizados, respectivamente, el 15 de febrero de 2008[30], el 26 de febrero de 2009[31] y el 11 de noviembre de 2009[32].
En ese orden, como no transcurrió un periodo mayor a cinco años entre la fecha de los pagos y la fecha de presentación de solicitud de devolución, se concluye que no había prescrito el derecho a solicitar la devolución de lo pagado por concepto de impuesto de industria y comercio correspondiente a los años gravables de 2007, 2008 y 2009.

En consecuencia, la petición de devolución fue oportuna. Por lo tanto, respecto de dichos periodos procede la devolución del impuesto de industria y comercio que pagó la actora por la actividad de transporte de gas por gasoducto, por $176.976.000, en los términos establecidos por el *a quo*.

Finalmente, se mantendrá la condena en costas en primera instancia, pues no fue apelada. A la luz de los artículos 188 del CPACA y 365 (num.8) del CGP, no procede la condena en costas en esta instancia, por cuanto en el expediente no se encuentran pruebas que las demuestren o justifiquen.

Conforme con lo aducido la Sala confirmará la sentencia apelada, sin condena en costas en esta instancia.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la ley,

FALLA

1. CONFIRMAR la sentencia del 21 de julio de 2016, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala Segunda de Oralidad.

2. NEGAR la condena en costas en esta instancia.

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

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

---

[29] Fl. 39 a 45 c.p.
[30] Fl. 36 c.p.
[31] Fl. 37 c.p.
[32] Fl. 38 c.p.

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente de la Sección

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

MILTON CHAVES GARCÍA

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ