

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejera Ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá, D. C., dieciocho (18) de junio de dos mil quince (2015)

Radicación: 15001-23-31-000-2003-00616-01 [19168]

Demandante: EMPRESAS PÚBLICAS DE MEDELLÍN E.S.P.
(NIT. 890904996-1)

Demandada: MUNICIPIO DE TUTA - BOYACÁ

Impuesto de industria y comercio y avisos y tableros del año gravable 1998.

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 22 de junio de 2011 del Tribunal Administrativo de Boyacá. La parte resolutive del fallo apelado dispuso:

“PRIMERO: DECLÁRASE la nulidad de las Resoluciones No. 000001 del 25 de julio de 2002 y 000006 de fecha 7 de noviembre de 2002, expedidas por la Tesorería Municipal de Tuta.

SEGUNDO: Como restablecimiento del derecho DECLÁRASE que las Empresas Públicas de Medellín E.S.P. no deben suma alguna por concepto de la sanción impuesta.”¹

ANTECEDENTES

¹ Folio 330

El 3 de abril de 2002, el municipio de Tuta (Boyacá) emplazó a Empresas Públicas de Medellín E.S.P. (EEPPM), para que, dentro del término de un mes, cumpliera con la obligación de presentar la declaración tributaria de Impuestos de Industria y Comercio Avisos y Tableros, por el período gravable 1998². La actora dio respuesta al emplazamiento en el sentido de indicar que no es sujeto pasivo del impuesto en esa jurisdicción³.

El 25 de julio de 2002, el Municipio profirió la Resolución 000001 por la cual impuso a EEPPM sanción por no declarar el impuesto de industria y comercio del año 1998, en una cuantía de \$757.208.430,⁴.

Previa interposición del recurso de reconsideración⁵, mediante la Resolución 000006 del 7 de noviembre de 2002⁶, el Municipio confirmó el acto recurrido.

DEMANDA

Empresas Públicas de Medellín E.S.P. (EEPPM), en ejercicio de la acción consagrada en el artículo 85 del C.C.A., solicitó:

“Declarar la nulidad de los siguientes actos administrativos expedidos por el Municipio de Tuta (Boyacá):

- 1. Resolución Sanción No. 000001 del 25 de julio de 2002 por medio de la cual el Municipio de Tuta sanciona por no declarar a las Empresas Públicas de Medellín E.S.P. por una suma equivalente*

² Folios 3 a 4

³ Fls. 11 a 16.

⁴ Fls. 5 a 10.

⁵ Fls. 18 a 35.

⁶ Fls. 38 a 41

al 20% de los ingresos brutos determinados por el período gravable de 1998, para un total de SETECIENTOS CINCUENTA Y SIETE MILLONES DOSCIENTOS OCHO MIL CUATROCIENTOS TREINTA PESOS M.L. (\$757.208.430)

- 2. Resolución No. 000006 del 7 de noviembre de 2002 Por medio de la cual se resuelve el recurso de Reconsideración contra la Resolución Sanción No. 000001 del 25 de julio de 2001.*
- 3. Que se declare que las Empresas Públicas de Medellín no son sujeto pasivo del impuesto de Industria y Comercio y Avisos en el Municipio de Tuta, por la vigencia de 1998, y que por lo tanto, no están obligadas a reconocer suma alguna al ente territorial por este concepto.*
- 4. Que en consecuencia, las Empresas Públicas de Medellín tampoco están obligadas a declarar por el citado impuesto, ni a cancelar ninguna sanción por no presentar declaración de impuestos por concepto de impuesto de Industria Y comercio y Avisos en el municipio de TUTA en el período mencionado.*
- 5. Que a título de restablecimiento, y en el evento de que las Empresas Públicas de Medellín E.S.P. sean obligadas por el Municipio a cancelarle coactivamente suma alguna por concepto de impuesto de industria y comercio y avisos, ésta sea devuelta con intereses comerciales.*
- 6. Que se condene en costas al municipio.”⁷*

Invocó como disposiciones violadas los artículos 31 de la Constitución Política y 51 de la Ley 383 de 1997.

El concepto de la violación se sintetiza así:

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 51 de la Ley 383 de 1997, el impuesto de industria y comercio en la prestación de los servicios públicos domiciliarios, se causa en el municipio en donde se preste el servicio al usuario final sobre el valor promedio mensual facturado.

⁷ Folios 95 y 96

La generación de energía, de acuerdo con la Ley 383 de 1997, continúa rigiéndose por el artículo 7° de la Ley 56 de 1981, por lo que la demandante al no ejercer ninguna actividad en la jurisdicción del municipio de Tuta, no se constituye como sujeto pasivo del impuesto de Industria y Comercio en esa jurisdicción.

La Ley 56 de 1981 regula lo atinente a las relaciones que surjan entre las entidades propietarias de las obras públicas que se construyan para generación y transmisión de energía, acueductos, riegos y regulación de ríos y caudales y los municipios afectados por ellas, así como las compensaciones que se originen por esas relaciones. Además, establece que el impuesto de industria y comercio recaerá sobre la generación de energía y el transporte de energía eléctrica.

La materia imponible es, en este caso, la propiedad de las obras para transmisión y generación de energía eléctrica; la base gravable son los kilovatios instalados en la respectiva central generadora, y la tarifa es de \$5 anuales por cada kilovatio instalado, reajutable de acuerdo con el porcentaje del índice nacional de incremento de costo de vida. El sujeto activo es el municipio en cuya jurisdicción está la central generadora, y el sujeto pasivo es la entidad propietaria de las obras.

La Ley 14 de 1983 regula el impuesto de industria y comercio para las actividades de servicios, industrial y comercial, dentro de las cuales no se incluye la actividad de generación. La Ley 56 de 1981 es una ley especial, que grava la actividad de generación de energía con el impuesto de industria y comercio, bajo el criterio de compensación.

En la sentencia C-486 de 1997, la Corte Constitucional concluyó que no existe incompatibilidad entre el artículo 33 de la Ley 14 de 1983 y el artículo 7 de la Ley 56 de 1981, ambas conservan su vigencia, y la Ley 56 es una norma especial.

Por lo tanto, la demandante está obligada a cumplir el artículo 7° de la Ley 56 de 1981, es decir, a pagar el impuesto de industria y comercio a los municipios donde están construidas sus plantas de generación de energía. En consecuencia, no está obligada a reconocer suma alguna al municipio de Tuta porque no tiene ninguna planta en su jurisdicción.

Con la actuación del municipio demandado se viola el artículo 31 la Constitución Política dado que el recurso de reconsideración interpuesto contra la resolución sanción debió ser decidido por un funcionario distinto al Tesorero Municipal, puesto que éste ya había proferido el acto sancionatorio.

De otra parte, el municipio de Tuta incluyó para la determinación de los ingresos que dieron origen a la sanción, la contribución de que trata la Ley 142 de 1994 y lo correspondiente al impuesto de timbre cuando éste se causó. La contribución y el impuesto mencionado tienen el carácter de ingresos tributarios y por ello no pueden ser base para otro impuesto. Sobre este punto transcribió apartes de la sentencia del 23 de febrero de 1996, Exp. 7428, M.P. Dr. Julio Enrique Correa Restrepo.

OPOSICIÓN

El apoderado del municipio de Tuta se opuso a las pretensiones de la demanda, con los siguientes argumentos.

La demandante no puede ampararse en el hecho de tener como actividad principal en su objeto social la generación de energía, para concluir que la comercialización no puede ser objeto del impuesto, porque el hecho de que la actora haya desarrollado actividades de generación de energía, no significa que esta sea la única actividad que realiza, pues también ejecuta actividades de comercialización, porque no sólo vende la energía generada sino que, además, adquiere energía de terceros para su posterior comercialización, lo que la ubica dentro de la definición de actividad comercial, establecida en el artículo 35 de la Ley 14 de 1983.

La actividad desplegada por la actora en jurisdicción del municipio de Tuta fue la actividad comercial de prestar un servicio público domiciliario, al suministrar energía eléctrica a Siderúrgica de Boyacá S.A., en sus instalaciones ubicadas en este municipio. Por tal razón, la actora es una empresa de servicios públicos que está sometida a lo dispuesto en las leyes 142 y 143 de 1994 y 383 de 1997.

La demandante hace una fusión inadmisibles de las dos leyes aplicables al sector eléctrico (leyes 56/81 y 14/83), para sustentar su no sujeción al impuesto en el Municipio de Tuta y afirma ser una empresa generadora de energía a quien es aplicable el régimen especial de la Ley 56 de 1981, por lo tanto, considera que debe tributar sobre la capacidad instalada.

La aplicación de la Ley 56 de 1981 a la generación de energía eléctrica y a las Empresas Públicas de Medellín, no está en manos del contribuyente, sino que resulta de la facultad que el Legislador ha concedido a los Concejos Municipales para adoptar un régimen especial.

Corresponde a cada ente territorial donde se desarrollen actividades de generación, en virtud de su autonomía, decidir si adopta el régimen especial de la Ley 56 de 1981, gravando la capacidad instalada o si, por el contrario, prefiere adoptar el régimen general de la Ley 14 de 1983 y, en ese caso, gravar los ingresos brutos provenientes de la comercialización de la energía generada. Al respecto hace referencia a la jurisprudencia del Consejo de Estado⁸ que interpretó la expresión “*podrán ser gravadas*” contenida en el literal a) del artículo 7 de la Ley 56 de 1981.

El Municipio de Tuta no puede aceptar que el hecho de considerar a la demandante como sujeto pasivo en otras jurisdicciones municipales, determine si es o no sujeto pasivo para el Municipio de Tuta; en otras palabras, ser contribuyente en un municipio no implica estar automáticamente excluido en otro.

El Concejo Municipal de Tuta no ha adoptado la Ley 56 de 1981, por lo que no puede pretenderse la aplicación de esta norma en su jurisdicción, y el hecho de que algún municipio donde la demandante genera energía haya adoptado ese régimen especial, no tiene efectos más que en esa jurisdicción municipal y no en las otras que no tienen relación con la actividad de generación de energía.

La Ley 14 de 1983 no es muy clara en cuanto a la territorialidad y para evitar la doble tributación, fue complementada por la Ley 49 de 1990. Con base en las normas aludidas, se

⁸ Sentencia del 24 de julio de 2003, Exp. 13305, M.P. María Inés Ortiz Barbosa, reiterada en sentencia del 25 de noviembre de 2004, Exp. 13848.

ha proferido reiterada jurisprudencia⁹, para evitar que se cobre el impuesto a ingresos comerciales que ya han tributado como ingresos industriales.

Por consiguiente, el impuesto de industria y comercio, por actividad industrial, se paga teniendo como base los ingresos brutos, es decir, tiene como límite única y exclusivamente a los municipios que adopten el régimen general de la Ley 14 de 1983. Este régimen no puede sustituir el régimen especial, porque éste no grava la actividad industrial y, además, porque no grava los ingresos brutos.

Sin embargo, para que los ingresos por comercialización de energía puedan considerarse como fase final de la actividad industrial de generación, como lo sostiene la actora, debe demostrarse que fue gravada dicha actividad y además, el pago del tributo por los ingresos de la comercialización de la energía generada.

En el presente caso, es incontrovertible el hecho de que la energía vendida por la actora no solo proviene de sus plantas generadoras, sino que, en alguna proporción, es adquirida a terceros para su posterior comercialización, es decir, que la empresa actúa tanto como generador como comercializador y, en consecuencia, debe pagar el impuesto proporcional correspondiente, motivo por el cual, es procedente la sanción por no declarar.

La empresa, como vendedora de energía a Siderúrgica de Boyacá S.A., usuario final ubicado en el Municipio de Tuta, desarrolla un servicio público domiciliario y, consecuentemente, debe tributar de acuerdo con lo preceptuado en el primer inciso del artículo 51 de la Ley 383 de 1997, pero sin que le sean aplicables las otras reglas de esa disposición.

⁹ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencias del 10 de octubre de 2002, Exp. 13056 y del 8 de marzo de 2002, Exp. 12300.

En cuanto a la presunta vulneración del artículo 31 de la Constitución Política, referente al principio de la doble instancia, considera que no puede obligarse a un pequeño municipio como Tuta, a adoptar una estructura orgánica como la del Gobierno Nacional, para complacer a un contribuyente en lo atinente a que sus recursos sean decididos por funcionarios distintos, o a ampliar su planta de personal solo para ejercer la fiscalización que le corresponde. Lo importante es garantizar el debido proceso y el derecho de defensa y contradicción de los contribuyentes.

Por último, la base de la sanción por no declarar es la establecida en el artículo 643 del Estatuto Tributario y no es aceptable el argumento de la actora según el cual se violaría el principio de que un impuesto no puede ser base de otro, porque en este caso, no se trata de un impuesto sino de una sanción.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal anuló los actos demandados por las razones que se resumen a continuación.

Estimó el *a quo*, con fundamento en la jurisprudencia del Consejo de Estado¹⁰, que las empresas generadoras de energía eléctrica son gravadas con el impuesto de industria y comercio por la actividad industrial de generación de energía eléctrica, de conformidad con

¹⁰ Sentencias del 8 de marzo de 2002, Exp. 12300, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié; 15 de febrero de 2007, Exp. 15373, C.P. María Inés Ortiz Barbosa.

lo previsto en el artículo 7 de la Ley 56 de 1981, sin que ello se contraponga a la regulación general del tributo contenida en la Ley 14 de 1983, pero en todo caso sin que pueda aplicarse en forma concurrente con la citada Ley 14, dado el carácter especial de la mencionada Ley 56.

El Tribunal señaló que quienes realicen actividades de transmisión, distribución o comercialización de energía eléctrica y las demás labores complementarias, pagan el impuesto de industria y comercio de conformidad con las disposiciones de la Ley 56 de 1981, siempre que sean propietarias de las obras destinadas a la generación de energía eléctrica, en el lugar donde se encuentre instalada la respectiva planta, mientras que aquellos que realicen dichas actividades sin poseer la calidad de propietarios, pagan el tributo de acuerdo con la Ley 14 de 1983.

Concluyó el *a quo* que los actos acusados son nulos porque impusieron a la actora una sanción por no declarar y pagar el tributo en el año 1998, cuando no estaba obligada toda vez que es propietaria de la planta de generación de energía, la cual no está dentro de la jurisdicción de Tuta.

RECURSO DE APELACIÓN

El Municipio de Tuta, inconforme con la decisión de primera instancia, apeló la decisión con un extenso escrito en el que incluye gráficos y análisis detallados de la actividad realizada por la demandante y de los conceptos de generación, comercialización y servicio público domiciliario de energía.

Luego de transcribir las Resoluciones CREG 054 y 055 de 1994 sobre las actividades de generación y de comercialización, resaltó que en las transacciones de venta o de compra de energía no puede participar de manera directa un consumidor final. La única forma como los generadores pueden vender su producción es a través del mercado mayorista vendiendo la energía mediante contratos de largo plazo a otros generadores o a los comercializadores mas no a los usuarios finales, estos ultimos tampoco pueden participar en el mercado de corto plazo en bolsa.

La demandante está obligada a separar la contabilidad de las diferentes actividades que llegare a desarrollar una empresa que presta el servicio público de energía eléctrica, sin embargo, ha ocultado o disimulado ese hecho ante los estrados judiciales, para hacerse ver como ejecutora de una única actividad, la de generación, con claro propósito de eludir el impuesto de industria y comercio a que está obligada por cada una de las actividades que realiza, sin que tenga que presentarse problemas de doble tributación porque su contabilidad debe estar separada.

Con base en la información suministrada en la página *web* de EPM, precisó que la demandante señala que EPM atiende el área metropolitana de Medellín y los municipios de Antioquia, a su vez participa en varios negocios del servicio de energía eléctrica como es la generación, la distribución y la comercialización.

Sostuvo que el Tribunal concretó el problema jurídico en si la actora estaba obligada a declarar ICA por concepto de la actividad de generación de energía eléctrica, cuando el asunto discutido en la actuación administrativa era si estaba obligada a declarar el impuesto causado por la prestación de un servicio público domiciliario en el municipio donde se ubica el usuario final.

La decisión del *a quo* partió de un supuesto equívoco al otorgarle la calidad de hecho probado a que la energía vendida a Siderúrgica de Boyacá, ahora DIACO, por EEPPM en el Municipio de Tuta, corresponde a la energía generada por la actora, sin que obrara en el expediente prueba de esta aseveración.

No puede confundirse la normativa tributaria de los servicios públicos domiciliarios, con la regulación tributaria que rige el servicio complementario de generación de energía. Si bien la Ley 383 de 1997 estableció una regla de causación especial para la generación eléctrica, remitiéndola a la Ley 56 de 1981, esto no significa que la tributación como servicio público domiciliario esté condicionada a que la empresa prestadora del servicio no sea una empresa generadora porque, en ese caso, solo se le aplicaría la normativa especial.

Es innegable que puede existir conflicto entre las diferentes reglas de causación que dispuso el artículo 51 de la Ley 383 de 1997, puesto que es posible que una misma empresa desarrolle simultáneamente varias de las actividades a que se refiere la norma, por ejemplo, generar energía y prestar el servicio público domiciliario al usuario final. La norma no estableció ningún tipo de preeminencia o primacía de una regla sobre la otra, pero sí una regla para evitar la doble tributación y la consagró en el parágrafo del artículo 51 de la Ley 383 de 1997, en el sentido de prohibir gravar más de una vez los ingresos obtenidos por la misma actividad.

Dado que el asunto versa sobre la prestación de un servicio público domiciliario (energía eléctrica) y no sobre la comercialización de un producto cualquiera, la regla que debe aplicarse para evitar la doble tributación es la del parágrafo 1º del artículo 51 de la Ley 383 de 1997, es decir, con la regla de causación dispuesta en el inciso primero de este artículo.

El Tribunal recurre a jurisprudencia que remite a la regla de causación del impuesto contenida en el artículo 77 de la Ley 49 de 1990, que se aplica al régimen general del impuesto de industria y comercio, pero no a la generación eléctrica ni a los servicios públicos domiciliarios que se rigen por norma especial.

El citado artículo está condicionado a que se tenga como base gravable los *ingresos brutos* provenientes de la comercialización de la producción, luego no puede aplicarse directamente a la generación de energía eléctrica, regida por una norma especial como es el literal a) del artículo 7° de la Ley 56 de 1981¹¹ cuya base gravable son *los kilovatios de capacidad instalada* y no los ingresos brutos provenientes de la comercialización de la producción.

Tampoco puede aplicarse el citado artículo 77 de la Ley 49 de 1990 por analogía, pues al estar sometida la generación eléctrica a una norma especial que regula la territorialidad del impuesto, este debe distribuirse entre los municipios del área de influencia que defina el Gobierno Nacional y no reservarse al municipio de la sede fabril.

Entonces, el argumento del *a quo* de la comercialización como fase final de la producción, única base jurídica de la decisión apelada, no tiene en cuenta las razones de hecho y de derecho que tuvo el Municipio para gravar esa actividad de comercialización como servicio público domiciliario. Lo anterior, teniendo en cuenta que el único argumento de la sentencia parte del supuesto erróneo de considerar que la comercialización desarrollada por una empresa generadora de energía no puede ser gravada con el impuesto de industria y comercio.

¹¹ a) las entidades propietarias de obras para generación de energía eléctrica, podrán ser gravadas con el impuesto de industria y comercio, limitada a cinco pesos (\$5.00) anuales por cada kilovatio instalado en la respectiva central generadora.

La actora es una empresa prestadora de servicios públicos domiciliarios, actividad que está gravada con el impuesto de industria y comercio, que se causa en el municipio donde se preste el servicio al usuario final, sobre el valor promedio mensual facturado. De modo que en este caso, al encontrarse ubicado el *usuario final* en el Municipio de Tuta, EEPPM debe pagar el tributo en el ente demandado, sobre el valor promedio mensual facturado.

De manera que debe aplicarse la regla de tributación de los servicios públicos del artículo 51 de la Ley 383 de 1997 para efectos de declarar el impuesto de industria y comercio, pues para el Municipio es claro, por ser hechos probados, que EEPPM suministró energía a la empresa Siderúrgica de Boyacá S.A. en jurisdicción de Tuta y que en el ente territorial no existe generación de energía eléctrica por parte de la demandante.

El impuesto se causó en el Municipio de Tuta, donde se presta el servicio al usuario final, que es Siderúrgica de Boyacá S.A., sobre el valor promedio mensual facturado (ingresos brutos). De conformidad con la Ley 14 de 1983 no son deducibles de esa base gravable los ingresos por una posible doble tributación, en aplicación del artículo 77 de la Ley 49 de 1990, ni en aplicación del parágrafo 1 del artículo 51 de la Ley 383 de 1997, motivo por el cual, debe pagar el impuesto al Municipio de Tuta sobre la totalidad de los ingresos causados en ese municipio.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La parte demandante solicitó que se confirme la sentencia apelada. Reiteró los argumentos expuestos en la demanda y afirmó que deben tenerse en cuenta los principios jurisprudenciales del Consejo de Estado, contenidos en las sentencias del 21 de noviembre

de 2005; 6 de julio de 2006, Exp. 14384; 17 de noviembre de 2006, Exp. 15274; 28 de mayo de 2009, Exp. 16987 y 16228 del 23 de julio 2009.

Insiste en que la comercialización de energía generada por una misma empresa, no constituye una actividad distinta de la generación de energía, sino que constituye la fase final de la actividad de generación y, por tanto, tal actividad está sujeta al pago del impuesto de industria y comercio como actividad industrial y no comercial, criterio que había sido sostenido por el Consejo de Estado en copiosa jurisprudencia y con base en la confianza legítima que le generó el criterio jurisprudencial, declaró y pagó el impuesto en los municipios donde tiene sus plantas de generación.

Se refirió a recientes pronunciamientos de la Sección Cuarta en los que ha decidido asuntos idénticos al acá debatido, para indicar que no comparte que se haya sostenido que realiza la actividad de distribución y, por tanto, no puede decirse que haya realizado la actividad de servicio público domiciliario de energía, pues la actividad de distribución la realiza EBSA que es la empresa que tiene sus redes en el municipio de Tuta.

Sostiene que EPM “es una empresa distribuidora y generadora de energía eléctrica. Posee varias centrales de energía eléctrica, todas ubicadas en el Departamento de Antioquia, como se demostró en el proceso, y en el municipio de Tuta-Boyacá, no desarrollan ninguna actividad industrial ni comercial, que dé lugar al pago del impuesto de industria y comercio, por la actividad industrial de generación de energía o por la de distribución de energía eléctrica, que tampoco realiza, toda vez que quien entrega la energía a la Siderúrgica de Boyacá por sus redes regionales de distribución es la Empresa de Energía de Boyacá”¹².

Sostuvo que las EPM “participa en el mercado como un solo ente jurídico quien ejerce actividades de generador y comercializador, es decir, como agente vendedor de su propia energía generada, por cuanto es claro el principio económico de que nadie produce artículos para guardarlos, máxime en el negocio de la energía que es un bien no almacenable”.

¹² Fl. 390 c.p.

La **parte demandada** solicitó que se reiteren las sentencias del 14 de abril de 2011, Exp. 17930 y del 27 de octubre de 2011, Exp. 18352 que le otorgaron razón a la tesis sostenida por el Municipio en los actos demandados.

El Ministerio Público solicitó revocar la sentencia apelada y, en su lugar, negar las pretensiones de la demanda.

Con fundamento en el contrato celebrado entre la actora y la Siderúrgica de Boyacá, el objeto y las características de EPM y la definición de servicio público domiciliario de energía contenida en el artículo 14.25 de la Ley 142 de 1994, concluyó que la demandante presta el servicio público domiciliario de energía en el Municipio de Tuta, máxime cuando en la cláusula CUARTA del contrato contempla que son causales de suspensión del suministro, las establecidas en el artículo 32 del Decreto 1842 de 1991 y en los artículos 140 y 142 de la Ley 142 de 1994, normativa que regula la prestación de los servicios públicos domiciliarios.

Señaló que la demandante es sujeto pasivo del ICA en el ente demandado y, por tanto, está obligada a declarar y pagar el tributo por la prestación del servicio público domiciliario de energía. Agregó que el artículo 24-1 de la Ley 142 de 1994 no contempla ninguna exención para la prestación de servicios públicos domiciliarios, atendiendo a las demás actividades complementarias que estas empresas prestadoras de servicios públicos domiciliarios desarrollen, tales como la generación, comercialización, transformación, interconexión y transmisión.

Finalmente transcribió apartes de la sentencia del 27 de octubre de 2011, Exp- 18532, M.P. Dra. Matha Teresa Briceño de Valencia.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala determinar si EPPM debe pagar al municipio de Tuta el impuesto de industria y comercio del año gravable 1998, por las ventas de energía realizadas a la Siderúrgica de Boyacá S.A.

El Municipio de Tuta sostiene que Empresas Públicas de Medellín S.A. E.S.P. prestó, en su jurisdicción, el servicio público domiciliario de energía eléctrica a Siderúrgica de Boyacá S.A. (hoy DIACO), por lo tanto, debe pagarle al ente territorial el impuesto con fundamento en el inciso 1º del artículo 51 de la Ley 383 de 1997, independientemente de que haya tributado por la actividad industrial de generación de energía eléctrica en otro municipio, por tratarse de dos actividades distintas respecto de las cuales no se presenta una doble tributación, puesto que tienen bases gravables diferentes.

Normativa aplicable a las empresas generadoras de energía en relación con el impuesto de industria y comercio.

En primer término, la Sala considera necesario ubicar el régimen legal que regula la actividad de las empresas que generan y suministran energía eléctrica, para poder determinar si, las empresas generadoras y comercializadoras de energía eléctrica que la suministran a un usuario final deben tributar solo como empresas generadoras de acuerdo con la Ley 56 de 1981 o si deben hacerlo conforme con el inciso primero del artículo 51 de la Ley 383 de 1997.

De conformidad con el artículo 14.25 de la Ley 142 de 1994, servicios públicos “[s]on todos los servicios y actividades complementarias a los que se aplica esta ley””. En el artículo 14.21 *ibídem* se señalan cuáles son los servicios públicos y dentro de ellos se encuentra el de *energía*. Según la citada ley, el servicio público domiciliario de energía eléctrica se define así:

Es el transporte de energía eléctrica desde las redes regionales de transmisión hasta el domicilio del usuario final, incluida la conexión y medición.

También se aplicará esta ley a las actividades complementarias de generación, de comercialización, de transformación, interconexión y transmisión. (Negrillas fuera de texto).

La misma Ley 142 de 1994 define en el artículo 18, a la empresa de servicios públicos como aquella que «*tiene como objeto la prestación de uno o más de los servicios públicos a los que se aplica esta ley, o realizar una o varias de las actividades complementarias, o una y otra cosa.* (...)» (Negrillas fuera de texto).

Ahora bien, en cuanto al régimen tributario, el artículo 24 de la Ley 142 de 1994 dispone que todas las entidades prestadoras de servicios públicos están sujetas al régimen tributario nacional y de las entidades territoriales y fija para el caso del impuesto de industria y comercio, entre otras reglas, la siguiente:

24.1. Los departamentos y los municipios podrán gravar a las empresas de servicios públicos con tasas, contribuciones o impuestos que sean aplicables a los demás contribuyentes que cumplan funciones industriales o comerciales.

Esta norma debe ser analizada junto con el artículo 51 de la Ley 383 de 1997, que dispone:

ARTICULO 51. *Para efectos del artículo 24-1 de la Ley 142 de 1994, el impuesto de industria y comercio en la prestación de los servicios públicos domiciliarios se causa en el municipio en donde se preste el servicio al usuario final sobre el valor promedio mensual facturado.*

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

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

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

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

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

PARAGRAFO 2o. (...). (Negrillas fuera de texto)

El artículo 7º de la Ley 56 de 1981 a que hace referencia el numeral 1º de la norma transcrita, prevé lo siguiente:

Artículo 7º.- *Las entidades propietarias, pagarán a los municipios los impuestos, tasas, gravámenes o contribuciones de carácter municipal diferentes del impuesto predial, únicamente a partir del momento en que las obras entren en operación o funcionamiento y dentro de las siguientes limitaciones:*

- a) **Las entidades propietarias de obras para generación de energía eléctrica, podrán ser gravadas con el impuesto de industria y comercio, limitada a cinco pesos (\$5.00) anuales por cada kilovatio, instalado en la respectiva central generadora.**

El Gobierno Nacional fijará mediante decreto la proporción en que dicho impuesto debe distribuirse entre los diferentes municipios afectados en donde se realicen las obras y su monto se reajustará anualmente en un porcentaje igual al índice nacional de incremento del costo de vida certificado por el DANE correspondiente al año inmediatamente anterior.

(...)

Como se advierte, el artículo 51 de la Ley 383 de 1997 contiene las reglas que deben ser aplicadas a *cada una* de las diferentes actividades o servicios que puede desarrollar una empresa de servicios públicos, por ello hace referencia, en su inciso primero, al servicio público domiciliario como tal y, en los numerales, a las actividades complementarias de *generación, comercialización y de transmisión y conexión.*

En oportunidades anteriores la Sala había precisado que la regla contenida en el numeral 1º del artículo 51 de la Ley 383 de 1997, es especial y exclusiva para la actividad de **generación**

de energía eléctrica, cuando señala que “*continuará gravada*”, es decir, que sólo indicaba la forma en que se debía gravar esa actividad industrial específica, sin que ello implicara que el servicio público domiciliario y las demás actividades complementarias no lo estén, pues el artículo 51 de la Ley 383 de 1997 regula el tributo para el servicio público domiciliario (inciso 1º), la actividad de transmisión y conexión (numeral 2º) y la compraventa (numeral 3º)¹³.

No obstante lo anterior, el Legislador mediante el artículo 181 de la Ley 1607 de 2012 dispuso:

Artículo 181. *Impuesto de industria y comercio en la comercialización de energía eléctrica por parte de empresas generadoras. La comercialización de energía eléctrica por parte de las empresas generadoras de energía continuará gravada de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 7º de la Ley 56 de 1981. (Negrillas fuera de texto)*

Frente a la anterior norma, la Corte Constitucional se pronunció en la sentencia C-587 de 2014, en la que declaró su exequibilidad condicionada «*en el entendido de que lo allí establecido no aplica respecto de la comercialización de energía no producida por parte de las empresas generadoras de energía eléctrica*». Al respecto la Corte precisó lo siguiente:

«Como se explica por los intervinientes¹⁴, el mercado de energía eléctrica básicamente funciona de la siguiente manera: (i) La energía producida por las empresas generadoras es entregada de manera física al SIN y puesta en las redes

¹³ Sentencias de 14 de abril de 2011, Exp. 17930, M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y de 22 de agosto de 2013, Exp. 18886, M.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, entre otras, en las que se analizó el mismo punto en un asunto entre las mismas partes

¹⁴ Contraloría General de la República, Asociación Nacional de Empresas de Servicios Públicos y Comunicaciones, Asociación Colombiana de Generadores de Energía Eléctrica e intervenciones ciudadanas.

de transmisión nacional. Esta operación se reporta a XM, con el propósito de poder cuantificar el total de energía de que dispone el sistema interconectado.

Con posterioridad a la entrega física, (ii) las empresas generadoras venden o comercializan lo producido, lo cual se puede hacer de tres maneras: (ii.i) a través de contratos bilaterales que se celebran con otros agentes del mercado, como lo son otros generadores, distribuidores o comercializadores puros, en cuyo caso se habla del mercado mayorista¹⁵; (ii.i) también por intermedio de contratos bilaterales con usuarios no regulados, lo cual se identifica con el nombre de mercado libre o mercado no regulado¹⁶; y finalmente (iii.i) a través de la bolsa de energía, en la que se negocia a precios de mercado¹⁷.

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

Por último, (iv) el distribuidor de energía satisface las necesidades del usuario regulado, mediante un sistema de facturación, sujeto a tarifas previstas por la CREG¹⁸.

(...)

¹⁵ El artículo 11 de la Ley 143 de 1994 dispone que: "Es el mercado de grandes bloques de energía eléctrica, en que generadores y comercializadores venden y compran energía y potencia en el Sistema Interconectado Nacional con sujeción al reglamento de operación".

¹⁶ Para el Consejo de Estado "Es el mercado de energía eléctrica en que participan los usuarios no regulados y quienes los proveen de energía eléctrica". *Ibíd.*, número interno: 17279.

¹⁷ La Resolución No. 054 de 1994 define a la bolsa de energía como: "[E]l sistema utilizado en el mercado mayorista para que generadores y comercializadores efectúen transacciones de energía hora a hora, adicionales a las establecidas bilateralmente en los contratos garantizados de compra de energía, por cantidades y precios determinados por el juego libre de oferta y demanda, de acuerdo a las reglas comerciales definidas en el reglamento de operación".

¹⁸ El usuario regulado comprende la mayoría de los consumidores de energía eléctrica del país, cuya atención es obligatoria sin importar su nivel consumo. Este usuario se suele clasificar en usuario residencial, usuario comercial y usuario industrial.

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

(...)

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

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

Como previamente se expuso, las empresas de dicho sector prestan el servicio público domiciliario de energía y realizan las actividades complementarias de generación, transmisión-interconexión y comercialización¹⁹. De conformidad con el artículo 74 de la Ley 143 de 1994, las empresas que se constituyan con posterioridad a la vigencia de la citada ley, con el objeto de “prestar el servicio público de electricidad y que hagan parte del sistema interconectado nacional no podrán tener más de una de las actividades relacionadas con el mismo con excepción de la comercialización que puede realizarse en forma combinada con una de las actividades de generación y distribución”. A pesar de lo expuesto, nada obsta para que las empresas constituidas con anterioridad a la vigencia de aludida ley tengan objeto múltiple²⁰. **La ley 383 de 1997, en el artículo 51, determina cuándo se causa el impuesto de industria y comercio en las distintas actividades del sector y define en cada caso la base para el cálculo de la respectiva obligación tributaria. (...)**

¹⁹ Véase, al respecto, el acápite 6.4.

²⁰ No sobra señalar que, según lo dispuesto en el artículo 18 de la Ley 142 de 1994, en el caso en que una empresa de servicios públicos preste uno o más servicios públicos domiciliarios, y además realice actividades complementarias, es obligación llevar contabilidad separada para cada uno de los servicios que presten.

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

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

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

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

(iv) Finalmente, en lo relacionado con la generación de energía eléctrica, el numeral 1º del artículo 51 de la Ley 383 de 1997 establece que se encuentra gravada conforme a lo dispuesto en el artículo 7º de la Ley 56 de 1981, la cual dispone que:

“(…)”

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

6.7.2. Del examen del caso concreto

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

6.7.2.1. En primer lugar, el artículo 181 de la Ley 1607 de 2012 corresponde a una norma interpretativa, cuyo objeto es precisar el alcance de la actividad industrial de las empresas generadoras de energía eléctrica, con miras al pago del impuesto de industria y comercio como tributo del orden territorial. Así las cosas, a diferencia de lo expuesto por el actor, el precepto demandado no introduce una exención tributaria, pues se limita a aclarar el alcance de la base gravable del aludido impuesto, en el sentido de reconocer que la venta de lo producido hace parte de dicha actividad industrial, como ocurre en términos generales con lo expuesto en el citado artículo 77 de la Ley 49 de 1990²¹.

²¹ Como previamente se señaló, esta norma dispone que: “**Artículo 77. Impuesto de industria y comercio.** Para el pago del impuesto de industria y comercio sobre las actividades industriales, el gravamen sobre la actividad industrial se pagará en el municipio donde se encuentre ubicada la fábrica o planta industrial, teniendo como base

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

(...)

*A partir de lo anterior, como previamente se expuso, la distinción entre exención y configuración, para efectos de determinar si se está o no vulnerando el artículo 294 del Texto Superior, depende de lo siguiente: “si el tributo territorial ya existe y está claramente delimitado, entonces la ley no puede exceptuar a determinados sujetos de su pago, por cuanto estaría estableciendo una exención a un impuesto territorial, que vulnera el mencionado precepto constitucional”²². **Por el contrario, si la ley no está exceptuando a determinados contribuyentes, sino tan sólo delimitando en abstracto los elementos esenciales del tributo, entonces no existe una vulneración del citado precepto constitucional, sino el ejercicio autónomo de la potestad de configuración normativa por parte del Congreso.***

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

gravable los ingresos brutos provenientes de la comercialización de la producción”. (subrayado por fuera del texto original).

²² Sentencia C-992 de 2004, M.P. Humberto Sierra Porto.

(...)

Esta decisión del legislador se apoya adicionalmente en tres importantes antecedentes. El primero referente a que no existe en el régimen del impuesto de industria y comercio una norma especial que grave de manera independiente la comercialización de la energía eléctrica producida por parte de las empresas generadoras. En efecto, como se indicó con anterioridad, el artículo 51 de la Ley 383 de 1997 grava con el mencionado impuesto, en el inciso 1º, a la empresa que tiene bajo su cargo la prestación del servicio público domiciliario de energía eléctrica (distribuidor); en el numeral 2º, a quienes desarrollan la actividad de transmisión y conexión; y finalmente, en el numeral 3º, al denominado comercializador puro.

El segundo previsto en el párrafo 1º de la Ley 383 de 1997, el cual ordena que: “en ningún caso los ingresos obtenidos por la prestación de los servicios públicos aquí mencionados [esto es, las actividades vinculadas con la prestación del servicio de energía eléctrica], se gravarán más de una vez por la misma actividad”. Dicha prohibición busca preservar el criterio o principio de unidad respecto del impuesto de industria y comercio, cuyo objeto impide que una misma actividad sea tomada como impuesto de industria para un municipio y para otros como impuesto de comercio²³. Ello ocurriría –según se ha expuesto por la jurisprudencia del Consejo de Estado– en caso de que se gravara la venta de lo producido, pues la comercialización constituye una de las etapas del proceso industrial, cuya lógica subyace en que nadie fabrica un producto para conservarlo, sino para introducirlo al mercado. Esta regla se replica en el artículo 35 de la Ley 14 de 1983, cuando señala que una actividad será comercial, siempre y cuando no sea considerada por la ley, como actividad industrial o de servicios.

²³ Véase, por ejemplo, Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia del 1 de junio de 1990, número interno: 2499, Consejero Ponente: Guillermo Chahín Lizcano.

El tercero, estrechamente vinculado con el anterior, supone la existencia de un criterio jurisprudencial consolidado respecto del impuesto de industria y comercio, en el que se ha entendido que la actividad industrial necesariamente requiere la comercialización de lo elaborado, ya que cuanto el fabricante vende su producto no se despoja de su naturaleza industrial, sino que culmina el ciclo normal de la producción.

(...)

6.7.2.4. No obstante lo anterior, como se puso de presente por varios intervinientes, es preciso delimitar el concepto de comercialización, ya que aun cuando una noción restringida lo vincula con la venta de lo producido, también puede implicar un fenómeno de reventa, esto es, comprar para vender. Dicha circunstancia se infiere de la descripción legal y regulatoria de dicha actividad. Así, por ejemplo, el artículo 11 de la Ley 143 de 1994, dispone que la comercialización es “la actividad consistente en la compra de energía y su venta a los usuarios finales, regulados o no regulados”, mientras que el artículo 1º de la Resolución No. 054 de 1994 de la CREG²⁴, señala que la comercialización de electricidad es toda “actividad de compra y venta de energía en el mercado mayorista y su venta con destino a otras operaciones en dicho mercado o a los usuarios finales”.

En aquellos casos en que una empresa generadora compra la energía a otra empresa generadora o a una comercializadora para, a su vez, volverla a vender en forma directa a través de contratos bilaterales a usuarios no regulados o a otros agentes del mercado²⁵, es indudable que en dicha hipótesis el generador no actúa como “productor o fabricante” sino como un simple “comercializador”, razón por la que su obligación tributaria se debe causar conforme con las reglas generales del impuesto de industria y comercio, tal y como lo sostienen el Instituto Colombiano de Derecho Tributario, la Contraloría General de la República y la Procuraduría General de la Nación.

²⁴ “Por la cual se regula la actividad de comercialización de energía eléctrica en el Sistema Interconectado Nacional”.

²⁵ Sobre este punto se puede consultar el acápite 6.4.6 de esta providencia.

(...)

Por esta razón, en aras de proteger el citado principio de autonomía de las entidades territoriales, se declarará la exequibilidad del artículo 181 de la Ley 1607 de 2012, en el entendido de que lo allí establecido no aplica respecto de la comercialización de energía no producida por parte de las empresas generadoras de energía eléctrica. Vale la pena precisar que este condicionamiento responde a la necesidad de extraer una fórmula general que incluya las distintas vías por medio de las cuales las empresas generadoras venden o comercializan energía y los diferentes actores con los cuales pueden relacionarse (otros generadores, distribuidores, comercializadores puros o usuarios no regulados)²⁶.

De acuerdo con el pronunciamiento de la Corte, se debe resaltar lo siguiente:

- **El artículo 181 de la Ley 1607 de 2012 es una norma interpretativa²⁷.** Conforme a lo establecido en los artículos 14 del Código Civil²⁸ y 58 del Código de Régimen Político y Municipal²⁹, la norma objeto de análisis fija el alcance de la actividad industrial de las empresas generadoras de energía eléctrica. La disposición precisa que la comercialización o venta de lo producido por las generadoras de energía continuará gravada como lo prevé el artículo 7º de la Ley 56 de 1981.

²⁶ Véase, al respecto, el acápite 6.4.6 de esta providencia.

²⁷ La Corte Constitucional ha precisado, en cuanto a las normas interpretativas lo siguiente: «La doctrina y la jurisprudencia han identificado este fenómeno como el “efecto retrospectivo de las leyes de interpretación”, por virtud del cual, como ya se señaló, la norma interpretativa se incorpora a la interpretada constituyendo con ésta, desde el punto de vista sustancial, un sólo cuerpo normativo, esto es, un sólo mandato del legislador, por lo que es claro que entre una y otra disposición debe existir plena identidad de contenido normativo». (C-076/07)

²⁸ **Código Civil. Art. 14. Leyes de interpretación.** Las leyes que se limitan a declarar el sentido de otras leyes, **se entenderán incorporadas en estas**; pero no afectarán en manera alguna los efectos de las sentencias ejecutoriadas en el tiempo intermedio”

²⁹ **Código de Régimen Político y Municipal. Art. 58.** Cuando una ley se limita a declarar el sentido de otra, **se entenderá incorporada en ella para todos sus efectos**, pero no alterará lo que se haya dispuesto en decisiones ejecutoriadas antes de que entre a regir.

- **No existía regla especial en materia del impuesto de industria y comercio para la comercialización de energía producida por las generadoras.** La Corte Constitucional fue enfática en reconocer que en el régimen del impuesto de industria y comercio no existía una regla especial que gravara, de manera independiente, la comercialización de la energía eléctrica producida por las generadoras, pues como lo había precisado esta Sala en oportunidades anteriores³⁰, la actividad de comercialización regulada en el numeral 3º del artículo 51 de la Ley 383 de 1997 sólo se refiere a la comercialización de empresas no generadoras y cuyos destinatarios no sean usuarios finales, en esas condiciones, no estaba contemplado, como lo confirma la Corte, el supuesto de hecho contrario, esto es, la venta de energía de empresas generadoras a usuarios finales.
- **La comercialización de energía por empresas generadoras incluye la venta de energía a usuarios no regulados.** En la sentencia transcrita, la Corte Constitucional se ocupó de analizar tres formas en que las empresas generadoras comercializan la energía generada, entre ellas, precisó, por ser la que interesa al caso concreto, la que se refiere a la venta de energía a través de contratos bilaterales con usuarios no regulados.

Para la Corte, las actividades de comercialización descritas en la sentencia y realizadas por las empresas generadoras, están dentro del supuesto de hecho previsto en el artículo 181 de la Ley 1607 de 2012, toda vez que: i) se está en presencia de una misma actividad, la industrial, en la que el Legislador se limitó a aclarar el alcance de la base gravable del impuesto de industria y comercio y que corresponde a la prevista en el artículo 7º de la Ley 56 de 1981, en consecuencia, ii) se aplica lo dispuesto en el artículo 77 de la Ley 49 de 1990³¹, en el sentido de reconocer que la venta de lo producido hace parte de dicha actividad industrial.

³⁰ Sentencias de 14 de abril de 2011, Exp. 17930, M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y de 22 de agosto de 2013, Exp. 18886, M.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, entre otras, en las que se analizó el mismo punto en un asunto entre las mismas partes.

³¹ **ARTICULO 77.** Impuesto industria y comercio. Para el pago del impuesto de industria y comercio sobre las actividades industriales, el gravamen sobre la actividad industrial se pagará en el municipio donde se encuentre

- **La exequibilidad del artículo 181 de la Ley 1607 de 2012 es condicionada.** Esta disposición se entiende aplicable a la comercialización de energía generada por la propia empresa generadora, caso en el cual se entiende que la comercialización hace parte de la actividad industrial, esto es, la actividad de generación. En caso de que la generadora adquiera energía para venderla, la norma ya no sería aplicable, pues el generador actúa como simple comercializador y se sujeta a una regla diferente para el impuesto de industria y comercio.

De acuerdo con lo anterior, se advierte que tanto la expedición del artículo 181 de la Ley 1607 de 2012 como la sentencia de la C-587 de 2014 imponen a esta Sección la necesidad de realizar un análisis distinto del que había hecho en asuntos como el debatido en el presente caso, pues corresponde dar aplicación a la voluntad del legislador en cuanto al tratamiento que deben recibir las empresas generadoras cuando comercializan energía, teniendo en cuenta los lineamientos y condicionamientos efectuados por la Corte Constitucional en la sentencia citada, para entender que el artículo 181 de la Ley 1607 de 2012, como norma interpretativa se entiende incorporada a lo dispuesto en la Ley 56 de 1981.

Análisis del caso concreto

De las pruebas aportadas al proceso se establece lo siguiente:

- Que EEPPM es propietaria de plantas de generación de energía eléctrica en diferentes municipios del país³², a quienes les ha pagado el impuesto de industria y comercio³³, según lo establecido en la Ley 56 de 1981, aspecto no controvertido por el ente demandado.
- Que según el Acuerdo 69 de 1997, EEPPM tiene por objeto social *“la prestación de los servicios públicos domiciliarios de acueducto, alcantarillado, **energía**, distribución de gas combustible, telefonía fija pública básica conmutada y telefonía local móvil en el sector rural, y demás servicios de telecomunicaciones. Podrá también prestar el servicio público domiciliario de aseo, **así como las actividades complementarias propias de todos y cada uno de estos servicios públicos** y el tratamiento y aprovechamiento de las basuras”*³⁴ (Negrillas fuera de texto).
- Además, obra en el expediente el contrato 4600250 suscrito entre la demandante y EEPPM el 24 de abril de 2007, en el que se estipula lo siguiente:

*«**SEGUNDA. Objeto:** LAS EMPRESAS se obligan a suministrar al CONSUMIDOR, conforme a lo establecido en este contrato, la energía y potencia eléctrica requeridas para el desarrollo de sus actividades. (...). **TERCERA. Puntos de venta y nivel de tensión:** La energía y la potencia serán suministradas para las plantas de Boyacá y Cartagena en las condiciones que se indican a continuación: Planta de Boyacá: Nombre: **SIDERÚRGICA DE BOYACÁ S.A.** Dirección **Kilómetro 27 Tunja-Paipa.** Código de instalación: (...) Tensión de suministro **115 kV.** (...), LAS EMPRESAS se comprometen a entregar en los puntos de venta descritos anteriormente, la totalidad de energía y potencia requeridas por EL CONSUMIDOR. (...) **SEPTIMA. Facturación:** LAS EMPRESAS enviarán mensualmente una factura con la información básica de los consumos del mes de energía activa, energía reactiva, demanda de potencia y demás conceptos de cobro, con los respectivos valores a pagar para ese período. (...) Si durante un período no es posible medir los consumos, LAS EMPRESAS podrán establecer su valor con base en los consumos promedio anteriores o con base en las curvas de carga típicas. La*

³² Fls. 232 c.p. Ninguna de las plantas generadoras está ubicada en el Municipio de Tuta.

³³ Fls. 233 a 265 c.p.

³⁴ Fl. 52 c.p. vto.

aplicación del procedimiento de facturación a EL CONSUMIDOR, se hará para los consumos que se registren para meses completos, el primero de ellos contados a partir de la lectura registrada a las 0:00 horas del día primer día del mes de mayo para la planta de Boyacá»³⁵. (Negrillas fuera de texto)

- Que el Municipio de Tuta impuso a la demandante sanción por no declarar impuesto de industria y comercio en el año gravable 1998, toda vez que en la jurisdicción de dicho municipio prestó el servicio público domiciliario de energía, tal y como lo ha ratificado el ente municipal en sus intervenciones ante esta jurisdicción. En efecto, en la resolución sancionatoria demandada se afirmó:

*«Haciendo más explícito el concepto de este Despacho, se tiene que la comercialización de energía no constituye actividad distinta de la generación en los casos en que el generador simplemente enajene su producción, **distinto a cuando pacta suministrar determinada cantidad de energía para un comprador preestablecido y a un punto cardinal determinado, en donde su reglamentación permite el cobro del tributo en referencia, con cantidades acordadas y todo esto sometido por regulación legal de la ley 383 de 1997 artículo 51 inciso primero, al pago del impuesto causado en el municipio donde se presta el servicio;**(...)*»

Pues bien, de acuerdo con el contrato aportado se advierte que la actora se comprometió a suministrarle a la Siderúrgica de Boyacá, la energía y potencia requeridas para el desarrollo de las actividades de la consumidora. En el contrato además se señala expresamente que la Siderúrgica de Boyacá está clasificada, de acuerdo con la normativa de la Comisión de

³⁵ Fl. 220 a 221 c.p.

Regulación de Energía y Gas – CREG, como un gran consumidor, razón por la cual es considerado un usuario no regulado³⁶.

De acuerdo con la sentencia C-587 de 2014, que fue analizada en el acápite anterior, se advierte que una de las formas mediante las cuales las generadoras comercializan la energía y se relacionan con otros actores en el mercado, es precisamente la venta de energía a usuarios no regulados, mediante contratos bilaterales, lo cual se identifica con el nombre de mercado libre o mercado no regulado.

Contrario a lo sostenido por la demandada, en el proceso no existe prueba de que la energía que suministró la demandante a la Siderúrgica no corresponda a la energía generada por la propia actora. La única referencia o sustento que dijo tener el ente municipal en los actos acusados se refiere a una estipulación contenida en una oferta mercantil, que no obra en el proceso y en la que según se afirma en la resolución sancionatoria, se señaló que si en *«determinado momento la vendedora de energía no genera lo suficiente para suministrar lo acordado tendrá que recurrir a la compra venta para el cabal suministro de energía»*³⁷. No obstante lo anterior, revisado el contrato aportado al proceso por la Siderúrgica de Boyacá, no existe estipulación en el sentido indicado.

En esas condiciones, a la luz de lo dispuesto en el artículo 181 de la Ley 1607 de 2012 y los lineamientos expuestos por la Corte Constitucional, la Sección entiende que la actividad realizada por EPPMM en la jurisdicción del municipio de Tuta, encuadra como una actividad de comercialización de energía generada y, por ende, su actividad continúa gravada de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 7º de la Ley 56 de 1981, es decir, que la

³⁶ Ley 143 de 1994 define al usuario no-regulado como la "persona natural o jurídica, con una demanda máxima superior a 2 MW por instalación legalizada, cuyas compras de electricidad se realizan a precios acordados libremente".

³⁷ Fl. 8 c.p.

venta de la energía comercializada por la demandante, sólo tributa por la actividad industrial en el municipio donde están ubicadas sus plantas de generación, en aplicación de la regla general prevista en el artículo 77 de la Ley 49 de 1990.

Debe precisarse que, contrario a lo sostenido por el ente demandado, no se requiere que el municipio haya adoptado en su normativa la Ley 56 de 1981 para efectos de aplicarla a las empresas generadoras, pues tal discusión ha sido definida por la jurisprudencia de esta Sala³⁸, así:

«La norma transcrita [se refiere al art. 51 L.383/97] tiene por objeto declarar el sentido de otra, el artículo 7° de la Ley 56 de 1981, razón por la cual, al tenor del artículo 14 del Código Civil, debe entenderse incorporada a la Ley cuyo sentido se aclara, por lo cual es aplicable al presente caso, referido al año gravable 1993.

*Esta norma ratifica la anterior argumentación, haciendo explícita la voluntad del legislador para que el impuesto de industria y comercio de las entidades propietarias de obras para la generación de energía eléctrica, **no se regule por la Ley 14 de 1983, sino por el artículo 7° de la Ley 56 de 1981. Se destaca que la Ley 383 de 1997 utiliza la expresión “continuará gravada”, es decir, mantiene el régimen legal vigente en ese momento, contenido en la Ley 56 de 1981, el cual rigió sin interrupciones, aún después de proferida la Ley 14 de 1983.***

(...)

La Sala reitera lo expuesto en sentencia del 6 de julio de 2006, exp. 14384 C.P. Ligia López Díaz, advirtiendo que las entidades propietarias de plantas

³⁸ Sentencia de 6 de julio de 2006, Exp. 14384, M.P. Dra. Ligia López Díaz.

generadoras de energía eléctrica son gravadas con el impuesto de industria y comercio por la actividad industrial de generación de energía eléctrica de acuerdo con lo previsto en la Ley 56 de 1981, la cual contiene un tratamiento especial que no se aplica en forma concurrente con la Ley 14 de 1983, toda vez que ante la posible incompatibilidad entre una norma de contenido general y otra cuyo tenor es especial, siempre prevalece esta última. En consecuencia los Acuerdos municipales no pueden gravar esta actividad industrial con base en la Ley 14 de 1983».

En esas condiciones, la Sala concluye que la demandante no estaba obligada a declarar en el municipio de Tuta el impuesto de industria y comercio por el año gravable 1998, por cuanto la venta de energía realizada a la Siderúrgica de Boyacá, en dicho período, corresponde a una etapa de su actividad industrial como generadora de energía y, por ende, solo está obligada a tributar en los términos del artículo 7º de la Ley 56 de 1981, esto es, en donde se encuentran ubicadas las plantas generadoras, como está demostrado en el expediente.

En consecuencia, la Sala confirmará la sentencia apelada que anuló los actos demandados, mediante los cuales el municipio de Tuta le impuso a la demandante sanción por no declarar el impuesto de industria y comercio en el año gravable 1998.

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

FALLA:

CONFÍRMASE la sentencia del 22 de junio de 2011 del Tribunal Administrativo de Boyacá, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

Cópiese, notifíquese, devuélvase el expediente al Tribunal de origen y cúmplase.

La anterior providencia fue estudiada y aprobada en sesión de la fecha.

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Presidente de la Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

ACLARA VOTO

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ