

**CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**



CONSEJERO PONENTE: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Bogotá D.C., julio veintitrés (23) de dos mil quince (2015)

Referencia: ACCIÓN DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 15001-23-31-000-2008-00074-01 (19942)
Demandante: EMPRESAS PÚBLICAS DE MEDELLÍN-EPM E.S.P.
Demandado: MUNICIPIO DE TUTA

Temas: Impuesto de industria y comercio y avisos y tableros por las actividades de generación y comercialización de energía eléctrica. Aplicación del artículo 181 de la Ley 1607 de 2012 –norma interpretativa-. Reiteración del precedente.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

Procede la Sección a decidir el recurso de apelación interpuesto por EMPRESAS PÚBLICAS DE MEDELLÍN E.S.P., en adelante EPM, contra la sentencia del 8 de junio de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo de Boyacá, que negó las pretensiones de la demanda.

ANTECEDENTES

1. Hechos de la demanda

1.1.- Mediante la Resolución No. 2006-033 de agosto 30 de 2006, el Municipio de Tuta emplazó a EPM para que declarara el impuesto de Industria y Comercio correspondiente al primer bimestre del año 2003.

1.2.- EPM contestó el emplazamiento, indicando que no es sujeto pasivo del impuesto en el Municipio de Tuta, pues allí no realiza actividades de comercialización de energía eléctrica, independientes de la línea de generación.

1.3.- Por Resolución No. 2007-003 del 1º de febrero de 2007, el demandado impuso sanción por no declarar, por valor de \$549.592.000.

1.4.- EPM interpuso recurso de reconsideración, que fue resuelto mediante la Resolución No. 2007-032 del 17 de septiembre de 2007, en la que se modificó la cuantía de la sanción, que pasó a ser de \$4.666.732.017.

2. Pretensiones

Las pretensiones de la demanda son las siguientes:

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

*Resolución No. 2007-003 del 1º de febrero de 2007 “Por la cual se impone sanción por no declarar” a las Empresas Públicas de Medellín E.S.P., por una suma equivalente al 20% de los ingresos brutos determinados para el período gravable **2003,-Bimestre 1** por cuantía de **\$549.592.000** pesos.*

Resolución No. 2007-032 del 17 de septiembre de 2007 “Por medio de la cual se resuelve el recurso de Reconsideración” contra la Resolución No. 2007-003 del 1º de febrero de 2007.

Que se declare que las Empresas Públicas de Medellín no son sujeto pasivo del impuesto de Industria y Comercio y Avisos y Tableros en el Municipio de Tuta, por el período gravable 2003, y que por lo tanto, no están obligadas a reconocer suma alguna al ente territorial por este concepto.

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.

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 cancelar coactivamente suma alguna por concepto de impuesto de industria y comercio y avisos, ésta sea devuelta con intereses comerciales.

Que se condene en costas al Municipio”.

3. Normas violadas y concepto de la violación

La demandante señala como disposiciones vulneradas los artículos: 51 de la Ley 383 de 1997, 77 de la Ley 49 de 1990, 31 de la Constitución Política y la Ley 14 de 1983. En el concepto de la violación, expuso, en síntesis, los siguientes argumentos:

3.1.- La comercialización de la energía que la misma empresa genera no está gravada con el impuesto de Industria y Comercio, porque este se paga respecto de la generación de energía.

De manera, que la actividad principal, en este caso, es la generación, por la cual EPM tributa en el municipio en que se encuentran las plantas o unidades de producción.

3.2.- De acuerdo con reiterada jurisprudencia del Consejo de Estado, la determinación de la base gravable y la tarifa para empresas generadoras de energía que en virtud de esa labor principal de generación deben, eventualmente, realizar labores de transmisión, distribución o comercialización de energía eléctrica, se hace a la luz de la Ley 56 de 1981, que es una norma especial para la generación de energía.

3.3.- El artículo 51-1 de la Ley 383 de 1997 fue claro al precisar que la generación de energía eléctrica seguiría gravada de conformidad con lo previsto en el artículo 7 de la Ley 56 de 1981. En consecuencia, a esta actividad no le es aplicable la Ley 383.

3.4.- Para efectos de determinar el impuesto de Industria y Comercio, cuando se trata de empresas generadoras de energía no puede separarse la base de ingresos por la actividad industrial, de los ingresos por comercialización, pues hacen parte de la misma línea.

3.5.- Los actos demandados vulneraron el principio de la doble instancia porque tanto el emplazamiento, como la resolución sanción y el acto que resolvió el recurso de reconsideración contra esta última, fueron proferidos por el mismo funcionario.

3.6.- La determinación de la base gravable se hizo en forma irregular, comoquiera que se incluyeron los ingresos destinados a cubrir la contribución de la Ley 142 de 1994 y el impuesto de timbre que, por ser de naturaleza tributaria, no pueden tenerse en cuenta para calcular el ICA.

Adicionalmente, el Municipio de Tuta liquidó la sanción por no declarar frente al primer bimestre del año 2003, pese a que el impuesto de Industria y Comercio, por expresa disposición legal, se causa anualmente. Posteriormente, liquidó nuevamente la sanción, acumulando los seis bimestres del año 2003, esto es, modificó el objeto del proceso administrativo, sin antes dar al contribuyente la oportunidad de manifestarse, pues no expidió un nuevo emplazamiento para declarar respecto de todo el año, desconociendo así, el principio de legalidad y los derechos al debido proceso y la defensa.

4. Oposición

El Municipio de Tuta compareció al proceso y se opuso a las pretensiones de la demanda con fundamento en los siguientes argumentos:

4.1.- Está acreditado que EPM E.S.P. vendió energía a la sociedad Diaco S.A. en el Municipio de Tuta, es decir, que prestó el servicio público domiciliario de energía eléctrica, y en esa medida es sujeto pasivo del impuesto de Industria y Comercio, por la realización de una actividad comercial. Esa labor de comercialización y no la de generación, fue la que se gravó en los actos demandados.

Dicha comercialización no hace parte del proceso industrial de generación, toda vez que a fin de llevar la energía al usuario final, la demandante realiza una serie de

actividades ajenas a la generación, esto es, le da un valor agregado al producto, mediante costos adicionales, como el pago de peajes por redes y equipos nacionales y locales.

4.2.- La regla del numeral 1 del artículo 51 de la Ley 383 de 1997 no es aplicable al caso concreto, porque EPM no tiene plantas generadoras de energía eléctrica en el Municipio de Tuta.

En todo caso, en ese punto la demandante se contradice, pues afirma estar sujeta a dicha disposición-que remite al artículo 7 de la Ley 56 de 1981-, y a su vez, pide la aplicación del artículo 77 de la Ley 49 de 1990. La primera de las normas referidas grava la generación medida en kilovatios, mientras que la segunda lo hace en términos de ingresos.

4.3.- Los hechos generadores del ICA son totalmente independientes. Por tal razón, la realización de cada uno da lugar al pago del impuesto.

4.4.- La prestación de servicios públicos domiciliarios puede subsumirse dentro de las actividades sujetas al ICA en los términos de la Ley 14 de 1983. No se trata, por lo tanto, de una actividad especial que deba gravarse a la luz de disposiciones diferentes, como lo pretende la demandante.

4.5.- La definición del objeto social de EPM como empresa generadora de energía eléctrica, no implica que esta no pueda y, en efecto, lleve a cabo labores de comercialización de energía.

4.6.- No se vulnera el principio de doble instancia, porque la estructura jerárquica de la administración tributaria del Municipio de Tuta no es compleja, es decir, no cuenta con múltiples dependencias y funcionarios para conocer de los procedimientos administrativos. Lo importante en ese sentido, es que el Municipio garantizó el derecho de defensa de la actora.

4.7.- La base gravable fue determinada en debida forma, toda vez que el impuesto de timbre y la contribución de la Ley 142 de 1994 no fueron establecidos como conceptos deducibles del ICA por el artículo 643 del E.T. En todo caso, la prohibición de incluir un impuesto en la determinación de otro, no se aplica para el cálculo de sanciones, pues estas no son tributos en estricto sentido.

4.8- No se desconocieron el principio de legalidad y los derechos de defensa y debido proceso, porque la modificación del período objeto de la sanción se debió a

que el cargo que en ese sentido había propuesto la actora en el recurso de reconsideración, prosperó. En esas condiciones, lo que hizo el ente territorial fue enmendar un error en sede administrativa, a fin de no acudir a un nuevo procedimiento, observando así, los principios de economía y celeridad.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Boyacá, mediante sentencia del 08 de junio de 2012, negó las pretensiones de la demanda. Como fundamentos de su decisión expuso:

- 1.- De acuerdo con la jurisprudencia del Consejo de Estado¹-que se reitera en la sentencia-, EPM E.S.P. además de ser generadora, suministra energía a usuarios finales, por lo que se considera prestadora del servicio público domiciliario de energía eléctrica, y en esa medida está obligada al pago del impuesto de industria y comercio en el Municipio de Tuta.
- 2.- La causación del gravamen en este caso, fue objeto de un proceso judicial, en el que se discutió la legalidad de la liquidación oficial de aforo respecto del mismo periodo gravable. En dicho proceso, se declaró la legalidad de los actos demandados, porque EPM sí era sujeto pasivo del ICA en el Municipio de Tuta. Desde esa perspectiva, es claro que la sanción por no declarar era procedente, ante la omisión de la demandante en el cumplimiento de su deber formal.
- 3.- No se desconoció el principio de la doble instancia, porque en materia de administración tributaria no es necesario que los funcionarios competentes para decidir el recurso de reconsideración sean superiores jerárquicos de aquellos que impusieron las sanciones.
- 4.-La base gravable no se calculó erróneamente, pues se determinó de acuerdo con lo que sobre el particular establece el artículo 232 del Estatuto de Rentas del Municipio de Tuta, esto es, aplicando el 20% al valor de los ingresos brutos de EPM, con fundamento en los valores que certificó ese año Diaco S.A. como pago por los seis bimestres que aquella le prestó el servicio de energía.

¹ Se refiere a la sentencia de 14 de abril de 2011. Radicado No. 15001-23-31-000-2003-00624-01 (17930) C.P. Dra Martha Teresa Briceño de Valencia.

RECURSO DE APELACIÓN

Inconforme con la decisión de primera instancia, EPM interpone recurso de apelación, con el fin de que sea revocada la sentencia y, en su lugar, se acceda a las pretensiones de la demanda.

Como fundamentos del recurso, además de reiterar los argumentos expuestos en la demanda sobre la no causación del impuesto de industria y comercio en el Municipio de Tuta, manifiesta:

- 1.- La sentencia apelada contraría el principio de confianza legítima, porque adopta una posición jurisprudencial distinta de la que estaba vigente al momento de presentación de la demanda, que distinguía, para efectos del ICA las actividades de generación y comercialización de energía.
- 2.- La providencia citada como precedente² por el Tribunal es imprecisa, pues parte de la premisa errada de que EPM transportó energía desde redes de transmisión hasta el domicilio del usuario final (Diacó S.A.). Todo, porque esta no tiene plantas de generación y transmisión en el Municipio de Tuta, luego, es imposible que prestara el servicio de distribución y comercialización desde sus propias redes regionales o locales hasta el domicilio de la Siderúrgica.
- 3.- El Tribunal no tuvo en cuenta el hecho de que para que EPM pudiera entregar la energía a Diaco S.A., usó las redes de distribución regional, propiedad de la Empresa de Energía de Boyacá- EBSA, a la cual le pagó por el servicio de distribución, de manera que es esta última quien comercializa la energía en el Municipio y sobre la que debe recaer la imposición tributaria.
- 4.- EPM actúa bajo la figura de la integración vertical, por lo que, participa en el mercado como un solo ente jurídico que realiza actividades de generación y comercialización, como agente vendedor de su propia energía.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN EN SEGUNDA INSTANCIA

² Ib.

EPM y el Municipio de Tuta presentaron alegatos de conclusión en segunda instancia, para lo que reiteraron los argumentos de la demanda, el recurso y la oposición, respectivamente.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El Ministerio Público no emitió concepto en el trámite de segunda instancia.

CONSIDERACIONES

1. Problema jurídico

En los términos del recurso de apelación, le corresponde a la Sección determinar si la sociedad EPM E.S.P., para el año 2003, era sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio en el Municipio de Tuta.

Para el efecto, se hace necesario esclarecer qué tipo de actividad desarrollaba EPM en el Municipio de Tuta en esa fecha y si la misma se encontraba gravada con el impuesto de industria y comercio.

2. Anotación previa: Reiteración del precedente

En vigencia del artículo 181 de la Ley 1607 de 2012 -norma interpretativa-, cuya constitucionalidad fue condicionada por la Corte Constitucional en la Sentencia C-587 de 2014³, como se explicará más adelante, la Sección tuvo oportunidad de pronunciarse sobre un tema similar al que ocupa el estudio de la Sala.

Por tal razón, para resolver el presente litigio, se reiterarán los argumentos expuestos en la sentencia del 18 de junio de 2015, radicado: 15001-23-31-000-2003-00616-01 [19168], C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia⁴, por ser perfectamente aplicables al caso.

³ Magistrado ponente: Luis Guillermo Guerrero Pérez.

⁴ En esa oportunidad se estudió la legalidad de los actos por los cuales el municipio de Tuta impuso a Empresas Públicas de Medellín E.S.P. sanción por no declarar el impuesto de industria y comercio por el año 1998, por la venta de energía a usuarios no regulados ubicados en dicho municipio.

3. Impuesto de industria y comercio y avisos y tableros por las actividades de generación y comercialización de energía eléctrica. Aplicación del artículo 181 de la Ley 1607 de 2012 –norma interpretativa-.

3.1.- 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, entre los que se encuentra el de *energía*.

Según la citada ley, el servicio público domiciliario de energía eléctrica se define como:

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).

3.2.- 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).

3.3.- 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.

(...)

3.4.- 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 tal razón, 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.*

3.5.- 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 estuvieran, 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)⁵.

⁵ 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

No obstante lo anterior, el Legislador, mediante el artículo 181 de la Ley 1607 de 2012 –norma interpretativa-, 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)

3.6.- 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 intervinientes⁶, el mercado de energía eléctrica básicamente funciona de la siguiente manera: (i) La energía producida por las empresas generadoras es entregada de manera física al SIN y puesta en las redes de transmisión nacional. Esta operación se reporta a XM, con el propósito de poder cuantificar el total de energía de que dispone el sistema interconectado.

Con posterioridad a la entrega física, (ii) las empresas generadoras venden o comercializan lo producido, lo cual se puede hacer de tres maneras: (ii.i) a través de contratos bilaterales que se celebran con otros agentes del mercado, como lo son otros generadores, distribuidores o comercializadores puros, en cuyo caso se habla del mercado mayorista⁷; (ii.i) también por intermedio de contratos bilaterales con usuarios no regulados, lo cual se identifica con el nombre de mercado libre o

⁶ Contraloría General de la República, Asociación Nacional de Empresas de Servicios Públicos y Comunicaciones, Asociación Colombiana de Generadores de Energía Eléctrica e intervenciones ciudadanas.

⁷ 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”.

mercado no regulado⁸; y finalmente (iii.i) a través de la bolsa de energía, en la que se negocia a precios de mercado⁹.

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 CREG¹⁰.

(...)

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

⁸ 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.

⁹ 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”.

¹⁰ 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.

6.7.1.1. *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 comercialización¹¹. 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 múltiple¹². **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. (...)***

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

¹¹ Véase, al respecto, el acápite 6.4.

¹² 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.

impuesto se causa en el municipio en donde se encuentre ubicaba la subestación, sobre el promedio de los ingresos obtenidos en dicho municipio.

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

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

“(…)”

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 1990¹³.

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:

¹³ Como previamente se señaló, esta norma dispone que: **“Artículo 77. Impuesto de industria y comercio.** Para el pago del impuesto de industria y comercio sobre las actividades industriales, el gravamen sobre la actividad industrial se pagará en el municipio donde se encuentre ubicada la fábrica o planta industrial, teniendo como base gravable los ingresos brutos provenientes de la comercialización de la producción”.

(subrayado por fuera del texto original).

(...)

*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”¹⁴. **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.

(...)

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

¹⁴ Sentencia C-992 de 2004, M.P. Humberto Sierra Porto.

(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 comercio¹⁵. Ello ocurriría –según se ha expuesto por la jurisprudencia del Consejo de Estado– en caso de que se gravara la venta de lo producido, pues la comercialización constituye una de las etapas del proceso industrial, cuya lógica subyace en que nadie fabrica un producto para conservarlo, sino para introducirlo al mercado. Esta regla se replica en el artículo 35 de la Ley 14 de 1983, cuando señala que una actividad será comercial, siempre y cuando no sea considerada por la ley, como actividad industrial o de servicios.

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

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,

¹⁵ 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.

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 CREG¹⁶, 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 mercado¹⁷, 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.

(...)

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 formula general que incluya las distintas vías por medio de las cuales las empresas generadoras venden o comercializan energía y los diferentes

¹⁶ “Por la cual se regula la actividad de comercialización de energía eléctrica en el Sistema Interconectado Nacional”.

¹⁷ Sobre este punto se puede consultar el acápite 6.4.6 de esta providencia.

actores con los cuales pueden relacionarse (otros generadores, distribuidores, comercializadores puros o usuarios no regulados)¹⁸.

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

3.7.1.- **El artículo 181 de la Ley 1607 de 2012 es una norma interpretativa.** Como lo ha precisado la Corte Constitucional, una norma interpretativa tiene “efecto retrospectivo”, lo que significa que dicha norma “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”¹⁹.

Al respecto, los artículos 14 del Código Civil y 58 del Código de Régimen Político y Municipal, disponen, en su orden, lo siguiente:

“Artículo 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”.

“Artículo 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”.

De acuerdo con los artículos citados, como la norma objeto de análisis fija el alcance de la actividad industrial de las empresas generadoras de energía eléctrica, debe entenderse como una norma interpretativa. Téngase en cuenta que 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.

3.7.2.- **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

¹⁸ Véase, al respecto, el acápite 6.4.6 de esta providencia.

¹⁹ Corte Constitucional. Sentencia C-076 de 2007.

generadoras, pues como lo había precisado esta Sala en oportunidades anteriores²⁰, 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.

3.7.3.- 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 1990²¹, en el sentido de reconocer que la venta de lo producido hace parte de dicha actividad industrial.

3.7.4.- 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.

3.8.- 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

²⁰ 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.

²¹ **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 ubicada la fábrica o planta industrial, teniendo como base gravable los ingresos brutos provenientes de la comercialización de la producción.

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.

4. Análisis del caso concreto

4.1.- No es objeto de discusión la calidad de generadora de energía que tiene EPM E.S.P., condición que fue certificada por XM S.A. E.S.P., que además, entregó una relación de las plantas de generación representadas comercialmente por EPM²²:

²² Fl. 410. Cuaderno 2.

PLANTAS DE GENERACIÓN REPRESENTADAS COMERCIALMENTE POR EMPRESAS PÚBLICAS DE MEDELLÍN

NOMBRE PLANTA	CAPACIDAD EFECTIVA MW	DEPARTAMENTO	MUNICIPIO
Plantas hidráulicas despachadas centralmente			
GUATRÓN	512		
GUADALUPE III	270	ANTIOQUIA	GÓMEZ PLATA
GUADALUPE IV	202	ANTIOQUIA	GÓMEZ PLATA
TRONERAS	40	ANTIOQUIA	CAROLINA
GUATAPE	560	ANTIOQUIA	GUATAPE
LA TASAJERA	306	ANTIOQUIA	GIRARDOTA
PLAYAS	201	ANTIOQUIA	SAN CARLOS
FORCE II	405	ANTIOQUIA	AMALFI
TOTAL	1,984		

Unidades térmicas despachadas centralmente

TERMOSIERRA CICLO COMBINADO	460	ANTIOQUIA	PUERTO NARE
-----------------------------	-----	-----------	-------------

Plantas hidráulicas no despachadas centralmente

AGUA FRESCA	7	ANTIOQUIA	JERICÓ
AMALFI	1	ANTIOQUIA	AMALFI
AMÉRICA	0	ANTIOQUIA	MEDELLÍN
AYURÁ	18	ANTIOQUIA	ENVIGADO
BELLO	0	ANTIOQUIA	BELLO
CAMPESTRE (EPM)	1	ANTIOQUIA	MEDELLÍN
CARACOLÍ	3	ANTIOQUIA	CARACOLÍ
CEMENTOS DEL NARE	5	ANTIOQUIA	PUERTO NARE
DOLORES	8	ANTIOQUIA	ANGOSTURA
LA HERRADURA	20	ANTIOQUIA	CAÑASGORDAS
LA VUELTA	12	ANTIOQUIA	CAÑASGORDAS
MANANTIALES	3	ANTIOQUIA	BELLO
MENOR RIOGRANDE	19	ANTIOQUIA	DON MATÍAS
NIQUÍA	19	ANTIOQUIA	BELLO
NUTIBARA	1	ANTIOQUIA	MEDELLÍN
PAJARITO	5	ANTIOQUIA	YARUMAL
PIEDRAS BLANCAS	5	ANTIOQUIA	MEDELLÍN
PROVIDENCIA (ANTIOQUIA)	3	ANTIOQUIA	EL BAGRE
REMEDIOS	1	ANTIOQUIA	REMEDIOS
RÍO ABAJO	1	ANTIOQUIA	SAN VICENTE
RIOFRIO (TÁMESIS)	1	ANTIOQUIA	TÁMESIS
RIOGRANDE I (MENOR)	0	ANTIOQUIA	DON MATÍAS
SAN JOSE DE LA MONTAÑA	1	ANTIOQUIA	SAN JOSÉ DE LA MONTAÑA
SONSÓN	19	ANTIOQUIA	SONSÓN
TOTAL	153		

Planta Eólica no despachada centralmente

JEPIRACHI	18	GUAJIRA	URIBIA
-----------	----	---------	--------

Cogenerador

COLTEJER	2	ANTIOQUIA	ITAGUI
----------	---	-----------	--------

4.2.- En el listado de agentes registrados ante el ASIC, la demandante figura también, como comercializador y operador de red²³:

EMPRESAS PUBLICAS DE MEDELLIN E.S.P.

EEPPM

COMERCIALIZADOR

NEGOCIO	CÓDIGO	NOMBRE CONTACTO	NOMBRE Y APELLIDOS	DIRECCIÓN DEL CONTACTO	TELÉFONO	FAX	FECHA REGISTRO AGENTE	CIUDAD	DEPARTAMENTO
SIC	EPMC	REPRESENTANTE LEGAL	FEDERICO JOSE RESTREPO POSADA	Carrera 58 N° 42-125 Edificio Inteligente	(4) 3806900	(4) 3806780	1995-07-20	MEDELLIN	ANTIOQUIA
STN	EPMC	REPRESENTANTE LEGAL	FEDERICO JOSE RESTREPO POSADA	Carrera 58 N° 42-125 Edificio Inteligente	(4) 3806900	(4) 3806780	1995-07-20	MEDELLIN	ANTIOQUIA

NEGOCIO	CÓDIGO	NOMBRE CONTACTO	NOMBRE Y APELLIDOS	DIRECCIÓN DEL CONTACTO	TELÉFONO	FAX	FECHA REGISTRO AGENTE	CIUDAD	DEPARTAMENTO
SIC	EPMG	REPRESENTANTE LEGAL	FEDERICO JOSE RESTREPO POSADA	Carrera 58 N° 42-125 Edificio Inteligente	(4) 3806900	(4) 3806780	1995-07-20	MEDELLIN	ANTIOQUIA
STN	EPMG	REPRESENTANTE LEGAL	FEDERICO JOSE RESTREPO POSADA	Carrera 58 N° 42-125 Edificio Inteligente	(4) 3806900	(4) 3806780	1995-07-20	MEDELLIN	ANTIOQUIA

OPERADOR DE RED

NEGOCIO	CÓDIGO	NOMBRE CONTACTO	NOMBRE Y APELLIDOS	DIRECCIÓN DEL CONTACTO	TELÉFONO	FAX	FECHA REGISTRO AGENTE	CIUDAD	DEPARTAMENTO
SIC	EPMD	REPRESENTANTE LEGAL	FEDERICO JOSE RESTREPO POSADA	Carrera 58 N° 42-125 Edificio Inteligente	(4) 3806900	(4) 3806780	2003-09-15	MEDELLIN	ANTIOQUIA
STN	EPMD	REPRESENTANTE LEGAL	FEDERICO JOSE RESTREPO POSADA	Carrera 58 N° 42-125 Edificio Inteligente	(4) 3806900	(4) 3806780	2003-09-15	MEDELLIN	ANTIOQUIA
STR	EPMD	REPRESENTANTE LEGAL	FEDERICO JOSE RESTREPO POSADA	Carrera 58 N° 42-125 Edificio Inteligente	(4) 3806900	(4) 3806780	2003-09-15	MEDELLIN	ANTIOQUIA

4.3.- Según certificación de la Sociedad Diaco S.A.²⁴, y la oferta mercantil para el suministro de energía y servicios de valor agregado, EPM E.S.P. suministró “...la energía y potencia eléctrica requeridas para el desarrollo de sus actividades²⁵”, como usuario no regulado.

4.4.- Es decir, que EPM actuó en el mercado mayorista de energía en calidad de generador y comercializador.

4.5.- No obstante, de conformidad con lo expuesto por la Corte Constitucional en la sentencia C-587 de 2014, que fue analizada en el acápite anterior, se advierte que una de las formas mediante las cuales las empresas 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 que se identifica con el nombre de mercado libre o mercado no regulado.

Dicha actividad, como se expuso, se encuentra gravada con ICA de acuerdo con la regla establecida en el artículo 7 de la Ley 56 de 1981, tal como lo dispone el artículo 181 de la Ley 1607 de 2012, siempre y cuando se trate de la venta de energía generada por la misma empresa.

²³ Fl. 508. Cuaderno 2.

²⁴ Fl.335. Cuaderno 2.

²⁵ Fl. 336. Cuaderno 2.

4.6.- Por el contrario, si se trata de la comercialización de energía comprada a otra empresa generadora o a una comercializadora, la obligación tributaria se debe causar conforme a las reglas generales del impuesto, específicamente en lo que tiene que ver con la comercialización de energía –el ICA se causa en el domicilio del vendedor-, carga probatoria que recae sobre el ente territorial fiscalizador.

4.7.- Conforme con lo expuesto, se tiene que **en el proceso no existe prueba de que la energía que suministró EPM a los usuarios no regulados con domicilio en el municipio de Tuta, provenga de compras de energía hechas a otros generadores o comercializadores**, con la finalidad de atender las necesidades o consumos de sus clientes en dicho municipio.

Si bien de las pruebas aportadas al proceso se concluye que EPM actuó en el mercado mayorista como generador y comercializador, dicha circunstancia no es suficiente para gravar con ICA la actividad de venta de energía realizada en el municipio de Tuta.

4.8.- 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 EPM en la jurisdicción del Municipio de Tuta, encuadra como una actividad de comercialización de energía generada por la misma empresa 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 venta de la energía generada por la demandante solo 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 ser así, porque esa es la regla general para la actividad de las empresas generadoras de energía, lo que impone afirmar que la excepción –esto es, la comercialización de energía proveniente de otras empresas para cumplir sus contratos- debe ser probada o demostrada para que tenga operancia.

Así las cosas, al desaparecer el supuesto que daba sustento a la sanción –*la obligación de declarar*-, se **revocará** la sentencia recurrida y en su lugar, se declarará la **nulidad** de los actos administrativos demandados. A título de restablecimiento del derecho, se declarará que la sociedad EPM E.S.P., no es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio y avisos y tableros ante el Municipio de Tuta por el año 2003.

4.9.- Finalmente hay que precisar, que a pesar de que tal como lo expuso el Tribunal, mediante sentencia del 31 de mayo de 2012²⁶, se declaró la legalidad de los actos mediante los cuales se liquidó oficialmente el impuesto de Industria y Comercio correspondiente al año gravable 2003, no puede perderse de vista, que para esa época, no se había proferido la Ley 1607 de diciembre 26 de 2012; luego, en esa oportunidad, el análisis de legalidad se hizo en un marco legal diferente al que enmarca este proceso, específicamente el artículo 181 ibídem, que, como se vio, impone una interpretación distinta a la que se hizo antes de su vigencia, y particularmente, antes de la expedición de la sentencia C-587 de 2014, respecto de la causación del ICA para las empresas generadoras que comercializan la energía que ellas mismas producen.

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,

F A L L A

1.- Se **REVOCA** la sentencia del 08 de junio de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo de Boyacá. En su lugar, se declara la **NULIDAD** de los siguientes actos administrativos:

- Resolución No. 2007-003 del 1º de febrero de 2007 *“Por la cual se impone sanción por no declarar”* a las Empresas Públicas de Medellín E.S.P., por cuantía de \$549.592.000 pesos, proferida por el Tesorero Municipal de Tuta (Boyacá).
- Resolución No. 2007-032 del 17 de septiembre de 2007 *“Por medio de la cual se resuelve el recurso de Reconsideración”* contra la Resolución No. 2007-003 del 1º de febrero de 2007, de la Secretaría de Hacienda Municipal de Tuta (Boyacá).

²⁶ Radicado No. 2009-00096-01. M.P. Dr. Alberto Espinosa Bolaños.

2.- A título de restablecimiento del derecho, se **DECLARA** que la sociedad EPM E.S.P., no está obligada a pagar la sanción por no declarar ante el Municipio de Tuta por el año 2003.

3.- **DEVUÉLVASE** el expediente al Tribunal de origen.

Cópiese, notifíquese y cúmplase.

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente de la Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ