

## **IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO – Es diferente año gravable y vigencia fiscal**

El artículo 33 de la Ley 14 de 1983, la Sala ha indicado que en el impuesto de industria y comercio se distinguen los conceptos de “año gravable” y “vigencia fiscal”, entendiéndose por el primero el período en el cual se causa el hecho generador del gravamen, es decir, que es aquel que sirve de base para la cuantificación del impuesto según los ingresos en él percibidos. Y, por *vigencia fiscal*, se entiende el año siguiente al de su causación, es decir, en el que se genera la obligación del pago. De acuerdo con lo anterior y con el artículo 33 de la Ley 14 de 1983, se establece que en el *sub examine*, la base gravable cuestionada en los actos acusados corresponde a los ingresos del año gravable 2001, respecto del cual, surgió la obligación sustancial del pago en la vigencia fiscal de 2002, es decir, el año en el que se presentó la declaración privada. En esas condiciones, la Sala no advierte que la Administración Municipal haya modificado la base gravable del tributo, como lo ha alegado la demandante. Por el contrario, se observa que, como lo señala la apelante, la confusión sobre los conceptos de año gravable y vigencia fiscal surge de la contribuyente quien en la demanda explica que: “Así entonces, por el año gravable o período gravable 2001, se declara y paga en el 2001 y que corresponde al año calendario 2001 (enero 1º a diciembre 31) la base de la declaración la constituyen los ingresos brutos del año anterior, esto es, los recibidos durante el año calendario 2000

**FUENTE FORMAL:** LEY 14 DE DE 1983 – ARTICULO 33

**PREVALENCIA DEL DERECHO SUSTANCIAL – Se reconoce cuando se cumple con la obligación de pago del impuesto aunque no se haya hecho a través del formulario establecido por el municipio / CARGOS POR CAPACIDAD Y POR REGULACION DE FRECUENCIA – Están subsumidas en la actividad industrial de generación de energía eléctrica**

La demandante cuestiona el procedimiento utilizado por la Administración Municipal para liquidar el impuesto de industria y comercio por la actividad de generación de energía eléctrica, con fundamento en que en los actos acusados de manera sorpresiva y sin sustento en norma alguna, el Municipio liquidó el tributo que había pagado por dicha actividad bajo el supuesto de que no presentó la declaración en el formulario dispuesto por el Municipio. Al respecto, la Sala advierte que el formulario allegado al proceso correspondiente al año gravable 2000 no contiene un renglón específico para liquidar el impuesto de industria y comercio por la actividad de generación de energía eléctrica, incluso en la resolución que decidió el recurso de reconsideración, la Administración aceptó que ha permitido que otras empresas que deben liquidar en su jurisdicción el impuesto por la actividad de generación utilicen “los formularios generales dispuestos por otros municipios, sin siquiera requerir autorización ni encontrar obstáculo alguno para hacerlo”. Sin embargo, es un hecho no discutido que la demandante cumplió con la obligación sustancial de pago, razón por la cual, los actos acusados no podían desconocer el valor de los pagos efectuados por EPM, por el solo hecho de que no habían sido liquidados mediante el formulario dispuesto por el Municipio, pues tal proceder vulnera el debido proceso de la demandante por cuanto se le negó la posibilidad de que fueran tenidas en cuenta las pruebas de los pagos para controvertir la liquidación efectuada por la Administración. No puede pasarse por alto que la actuación de la demandada también viola el principio de prevalencia de lo sustancial sobre lo formal y el principio de buena fe, bajo el cual actuó la actora, dada la aceptación de los pagos mediante recibo que hizo la Administración en periodos anteriores. La Sala advierte que los cargos por

capacidad y por regulación de frecuencia si bien son ingresos, quedan subsumidos en la actividad industrial de generación de energía eléctrica, porque se perciben en virtud de esta actividad, razón por la cual, no se ajusta a derecho gravarlos como una remuneración de una actividad de servicios. En esas condiciones asiste razón a la demandante en que los ingresos liquidados por el Municipio demandado están asociados a la actividad industrial de generación de energía y no puede entenderse que se está haciendo referencia a la actividad de servicios definida por la Ley 14 de 1983.

**FUENTE FORMAL:** LEY 14 DE 1983

**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCION CUARTA**

**Consejera ponente:** MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá, D. C., veinticuatro (24) de mayo de dos mil doce (2012)

**Radicación número:** 05001-23-31-000-2005-07711-01(18132)

**Actor:** EMPRESAS PUBLICAS DE MEDELLIN E.S.P.

**Demandado:** MUNICIPIO DE GUATAPE

**FALLO**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el demandado contra la sentencia del 8 de septiembre de 2009, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, mediante la cual accedió a las pretensiones de la demanda.

La parte resolutive del fallo apelado dispuso:

*“1º. Se declara la nulidad del acto administrativo contenido en la Liquidación Oficial de Revisión 001 de febrero 23 de 2005 en donde el Municipio de Guatapé, expone los motivos por los cuales efectúa la liquidación oficial del Impuesto de Industria, Comercio y Avisos y la Resolución 127 del 8 de junio de 2005, por medio de la cual se resuelve el recurso de reconsideración presentado por la (sic) Empresas Públicas de Medellín.*

*2º. Se declara en firme la Declaración de Industria y Comercio de las Empresas Públicas de Medellín E.S.P., presentada por la entidad al Municipio de Guatapé por el año gravable 2001, ingresos base 2000, advirtiendo que a futuro, no pueden suceder tampoco errores de interpretación en cuanto a la obligación del pago de Impuesto de Industria y Comercio por la actividad de generación de energía eléctrica, conforme a lo dispuesto por el Honorable Consejo de Estado en la materia.*

(...)"

## ANTECEDENTES

El 23 de marzo de 2002, Empresas Públicas de Medellín E.S.P. EPM, presentó declaración del impuesto de industria y comercio y avisos y tableros por el año gravable 2001, por la actividad de distribución de energía eléctrica (actividad de servicios).<sup>1</sup>

El municipio de Guatapé, luego de expedir emplazamiento para corregir<sup>2</sup> y practicar inspección tributaria<sup>3</sup>, expidió el Requerimiento Especial 001 del 21 de julio de 2004, en el que propuso modificar la liquidación privada del contribuyente correspondiente al año gravable 2001, para determinar un impuesto a pagar de \$458.837.110 y una sanción por inexactitud de \$726.451.195.

Previa respuesta al requerimiento especial, la Administración Municipal expidió la Liquidación Oficial de Revisión 001 del 23 de febrero de 2005, que modificó la liquidación privada del contribuyente para liquidar un total a cargo de \$307.571.040<sup>4</sup>. En dicho acto, la Administración adicionó ingresos por cargos por capacidad, cargos por regulación secundaria de frecuencias y por generación de energía eléctrica (L. 56/81). No impuso sanción por inexactitud.

Contra la anterior decisión, la contribuyente interpuso recurso de reconsideración<sup>5</sup>, que fue decidido en la Resolución 127 del 8 de junio de 2005<sup>6</sup> que confirmó en todas sus partes el acto recurrido.

## DEMANDA

Empresas Públicas de Medellín E.S.P., en ejercicio de la acción prevista en el artículo 85 del C.C.A., solicitó la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión 001 del 23 de febrero de 2005 y de la Resolución 127 del 8 de junio de 2005 expedidas por el Municipio de Guatapé. A título de restablecimiento del derecho, pidió que se declare en firme la liquidación privada del impuesto de Industria y Comercio del año gravable 2001, "ingresos base 2000".

Citó como normas violadas las siguientes:

- Artículo 33 de la Ley 14 de 1983.
- Artículo 43 del Acuerdo Municipal 34 de 2001.
- Ley 56 de 1981,
- Artículos 560, 688 y 714 del Estatuto Tributario.
- Artículo 51 de la Ley 383 de 1997.

El concepto de violación se sintetiza así:

- ***El Municipio desconoció los artículos 33 de la Ley 14 de 1983 y 43 del Acuerdo Municipal 34 de 2001.***

<sup>1</sup> No se anexa la declaración privada pero esta información se obtiene del requerimiento especial (Fl. 134).

<sup>2</sup> Fls. 99 a 102

<sup>3</sup> Fls. 113 a 116

<sup>4</sup> Fls. 4 a 34

<sup>5</sup> Fls. 35 a 65

<sup>6</sup> Fls. 67 a 81

El artículo 33 de la Ley 14 de 1983 fue adoptado por el Concejo Municipal de Guatapé en el artículo 43 del Acuerdo 34 de 2001, que señala expresamente la “**Base Gravable Ordinaria**” del ICA, según la cual, el tributo se liquidará por las personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho, con base en el promedio mensual de ingresos brutos obtenidos durante el año inmediatamente anterior, en el ejercicio de las actividades gravadas.

Sobre la base definida en el artículo anterior, se aplica la respectiva tarifa que determinen los concejos municipales dentro de los límites que la norma impone. Entonces, en el caso, el Municipio no podía cambiar la base gravable del tributo, al considerar que los ingresos brutos corresponden al año en que se declara, pues ello hace evidente que la Administración confunde el concepto de causación del impuesto con el de su base gravable.

El demandado, desde el encabezamiento de la Liquidación Oficial de Revisión, modificó la liquidación privada correspondiente al año gravable 2001, lo que no corresponde a la realidad.

Si el contribuyente se equivocó en el año gravable, las normas de procedimiento permitirían dos actuaciones con sus consecuencias: i) que la declaración se entienda por no presentada y la administración emplace para declarar; o ii) que la declaración presentada se entienda como una corrección del año anterior y sólo podría serlo si las bases son superiores y el contribuyente liquidó la correspondiente sanción por corrección.

- **Violación de la Ley 56 de 1981**

La Ley 56 de 1981 constituye una norma especial aplicable especialmente al sector de la generación de energía eléctrica, tal como lo ha afirmado la Corte Constitucional en la sentencia C-486 de 1997.

Al ser una norma especial, el municipio no puede pretender que se aplique de igual forma que las normas generales en materia de impuesto de industria y comercio, máxime cuando la Ley 56 de 1981 no ha sido reglamentada en materia procedimental. Por tanto, no puede exigirse el cumplimiento de formalidades que no existen o que no han sido reglamentadas por la Administración Municipal, pues no ha sido definido un término especial para la presentación de la declaración o un formulario para liquidar el impuesto previsto en la Ley 56 de 1981.

Desde la Ley 56 de 1981 y con ocasión de la expedición del Acuerdo 34 de 2001, la actora ha pagado al Municipio el impuesto liquidado sobre la base y la tarifa señalados por la citada Ley. Igualmente, ante la falta de previsión legal, EPM ha actuado bajo el entendido de que el año o período gravable corresponde al año calendario o corriente, esto es, el año que se declara y paga.

Por lo tanto, no es cierto lo afirmado en el Requerimiento Especial, en el sentido de que “*No se acompaña la declaración de industria y comercio por la actividad industrial de generación de energía eléctrica*”, frente a lo cual se cuestiona cuál es el formulario previsto por el Municipio para presentar la declaración de acuerdo con la Ley 56 de 1981 y cuándo el municipio a través de sus normas o alguna ley ha reglamentado la forma de presentar esa declaración o los plazos para realizar el pago.

No es posible sorprender al contribuyente con el argumento de que la declaración por la actividad de generación de energía debió incluirse en la declaración del impuesto de industria y comercio de la Ley 14 de 1983, porque esta es una afirmación sin sustento en norma alguna. Además, la demandante ha pagado el impuesto con el beneplácito de los funcionarios locales.

Es imposible para el contribuyente cumplir con su deber formal de declarar, porque los formularios habilitados por el Municipio para la declaración de industria y comercio de la Ley 14 de 1983 no contienen los renglones necesarios para dar cuenta al sujeto activo de los elementos de este tributo especial, como kilovatios instalados, nombre de la planta, actualización de la tarifa histórica, como lo pretende el demandado en el "anexo explicativo" de la liquidación oficial de revisión.

En relación con el cobro del impuesto de avisos y tableros, el Municipio ha afirmado que la actora lo liquida en todas sus declaraciones, pero para su procedencia debe tenerse en cuenta la sujeción pasiva al impuesto de industria y comercio y la colocación efectiva de avisos y tableros en el Municipio, elementos que no se dan en este proceso.

De otra parte, el Municipio no puede escoger para la regulación del impuesto de industria y comercio por la generación de energía, entre las Leyes 14 de 1983 y 56 de 1981, por cuanto el Concejo Municipal adoptó la última en su jurisdicción, al expedir el Acuerdo 34 de 2001.

Según la normativa vigente y la jurisprudencia del Consejo de Estado, la aplicación de la Ley 14 de 1983 no es procedente para la actividad de generación de energía en el municipio, porque el régimen del impuesto de industria y comercio es el contenido en los artículos 7º de la Ley 56 de 1981 y 51 de la Ley 383 de 1997.

**- Los ingresos por cargos de capacidad hacen parte de la generación de energía.**

Estos cargos no deben ser gravados como ingresos obtenidos en desarrollo de una actividad de servicios, por cuanto las entidades propietarias de las obras públicas de generación de energía eléctrica ya reconocieron y pagaron el impuesto de industria y comercio de acuerdo con la base y la tarifa fijadas por el artículo 7 de la Ley 56 de 1981. Al respecto cita la Resolución 116 de 1996 expedida por la CREG, en la que se define este cargo como *"la capacidad de generación que cada planta hidráulica o unidad térmica despachada centralmente, aporta en un Despacho Ideal al abastecimiento de la demanda en condiciones hidrológicas críticas"*.

Esa capacidad se calcula con base en la generación que la central puede aportar al sistema en una condición hidrológica crítica, lo que hace a dicho mecanismo parte de la actividad de generación de energía y solamente pueden acceder a él quienes desarrollan esta actividad. En consecuencia, no puede considerarse como un servicio independiente.

Los cargos por capacidad que perciben las empresas generadoras de energía no son producto de desarrollar ninguna de las actividades gravadas con el ICA, pues son simplemente un incentivo económico que reciben las generadoras dentro del marco de una política de Estado vigente hasta el año 2006.

- **Los ingresos por cargos por regulación de frecuencia (AGC) también hacen parte de la actividad de generación.**

El cargo por regulación de frecuencia es el ajuste automático o manual de la potencia del generador para restablecer el equilibrio carga-generación y solamente puede realizarse cuando la planta esté generando energía, por lo que este ingreso hace parte integral de la generación de energía, la cual está gravada por la Ley 56 de 1981.

- **Violación a los artículos 560 y 688 del Estatuto Tributario**

La inspección tributaria se efectuó con desconocimiento de los artículos 560 y 688 del Estatuto Tributario, toda vez que la función fiscalizadora es indelegable en personas ajenas a la administración municipal, y en ésta participaron contratistas del municipio como se constata en la firma de la asistencia a la diligencia.

En consecuencia, debe declararse la nulidad de todo lo actuado, como lo señaló el Consejo de Estado en la sentencia del 22 de septiembre de 2004, Exp. 13255.

- **Violación de los artículos 51 de la Ley 383 de 1997 y 714 del Estatuto Tributario**

El municipio de Guatapé desconoció el artículo 51 de la Ley 383 de 1997 que indica claramente que “La generación de energía eléctrica continuará gravada de acuerdo con lo previsto en el artículo 7° de la Ley 56 de 1981”. La misma ley aclara que 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.

La declaración presentada por la actora el 30 de marzo de 2001 quedó en firme el 1° de abril de 2003, antes de la notificación del Requerimiento Especial del 21 de julio de 2004, ello sin tener en cuenta el emplazamiento para corregir y la supuesta “Inspección Tributaria” practicada, las cuales fueron posteriores a la firmeza de la declaración, según los plazos establecidos en el artículo 714 E.T. Por lo tanto, toda la actuación adelantada contra el contribuyente carece de sustento normativo.

#### **CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

El apoderado del demandado se opuso a las pretensiones por las siguientes razones:

**No se violan los artículos 33 de la Ley 14 de 1983 y 43 del Acuerdo Municipal 34 de 2001**

La interpretación de la demandante no es ajustada a derecho y es forzada, en consideración a que las normas y sentencias por ella citadas son especialmente claras y no otorgan la más mínima posibilidad de ser interpretadas en el sentido que pretende derivarles.

De las actuaciones administrativas del municipio no puede concluirse que se haya tratado de cambiar la base gravable ni que haya considerado que los ingresos brutos corresponden al año en que se declara. Por el contrario, es el contribuyente quien pretende cambiar los elementos de la obligación al realizar una particular distinción entre “año gravable” y “año base”.

Según el contribuyente, el año gravable es el año en que se cumple el deber formal de declarar, y el año base, corresponde al año en que se obtiene los ingresos brutos objeto de gravamen. Lo anterior, desdibuja totalmente la esencia del impuesto, pues éste es un tributo de periodo anual. El año o periodo gravable es el año calendario durante el cual se perciben los ingresos como contraprestación por la realización de las actividades industriales, comerciales o de servicios.

El contribuyente confunde el concepto “año gravable” con el de “vigencia fiscal”, pues éste corresponde al periodo en que se cumple el deber formal de declarar y en el cual se debe efectuar el pago del impuesto, y es el año siguiente al gravable. Además, el impuesto de industria y comercio es de vigencia expirada, por lo tanto, se declara y paga en el año siguiente al gravable.

La Administración dirigió su actuación hacia el año 2001, tomando dicho año como “año gravable” pues corresponde al periodo en el que se percibieron los ingresos. La confusión conceptual del contribuyente obedece a los errores en que incurrió el Concejo Municipal de Medellín en el acuerdo municipal que estableció el Código de Rentas Municipales.

#### ***Violación de la Ley 56 de 1981***

El municipio no ha pretendido que el contribuyente tribute sobre la actividad de generación de energía con base en un régimen general establecido por la Ley 14 de 1983. La Administración ha sido clara en reconocer que en su jurisdicción, el régimen aplicable para la generación de energía eléctrica es la Ley 56 de 1981, como lo establece el Acuerdo Municipal.

El Municipio busca modificar la liquidación privada del contribuyente por dos razones fundamentales, que constituyen claramente causales de inexactitud sancionables:

1. Porque a pesar de que la actividad de generación de energía eléctrica está gravada en el Municipio de Guatapé, ello no obsta para que el contribuyente incluya los ingresos correspondientes en la declaración que presentó por el periodo controvertido. Debió declarar los ingresos por esta actividad.
2. No es válido ni ajustado a las normas que regulan el impuesto de industria y comercio, considerar los ingresos por la actividad de servicios (cargos por capacidad y por regulación de frecuencia), como de similar naturaleza a los de generación de energía y, en consecuencia, pretender excluirlos del régimen general establecido por la Ley 14 de 1983.

Las empresas generadoras, con el pretexto de la aplicación de la Ley 56 de 1981, incluyen otros ingresos dentro de la generación de energía propiamente dicha para hacerlos igualmente beneficiarios de dicho tratamiento preferencial. En efecto, dentro de los ingresos de las generadoras están los de cargos por uso, cargos por capacidad, cargos por regulación, que son verdaderos ingresos porque corresponden a la remuneración económica por la prestación de servicios, algunos

complementarios y otros no, pero todos sustancialmente distintos a la generación de energía.

Debe precisarse que el legislador confirió a los municipios la facultad de optar o no por la inclusión de dicha regulación especial en sus acuerdos municipales, pues la Ley 56 de 1981 ha sido establecida en beneficio de los municipios afectados con obras de generación de energía eléctrica. La jurisprudencia tanto de la Corte Constitucional como del Consejo de Estado ha sido uniforme en condicionar la aplicación de la citada Ley a su inclusión en el respectivo acuerdo municipal.

Lo anterior no podría ser de otra forma, pues en caso de ser obligatoria la aplicación de la norma especial para la actividad de generación de energía eléctrica, se violaría de forma ostensible la autonomía que los municipios poseen sobre sus tributos.

Entonces, en el evento en que se considerara que la Ley 56 de 1981 es de forzosa aplicación a la generación de la energía eléctrica, debe concluirse que igualmente existe la obligación de presentar la declaración del impuesto. La referida ley, como lo explica numerosa jurisprudencia<sup>7</sup>, establece una regulación especial para la generación de energía eléctrica, según la cual, la base gravable y la tarifa son esencialmente diferentes a las establecidas en el régimen general de impuesto de industria y comercio consagrado en la Ley 14 de 1983, pero los demás elementos del impuesto y el cumplimiento de las obligaciones formales y sustanciales continúan reguladas por la norma general.

La decisión del Municipio de aplicar por analogía la proporcionalidad ordenada en la Ley 56 de 1981 para efectos de determinar los ingresos por concepto de cargos por capacidad y cargos por regulación de frecuencia, obedece a la aplicación a los principios de equidad y justicia que deben orientar la función fiscalizadora, pues resulta inequitativo gravar al contribuyente sobre ingresos obtenidos en otros municipios y por esto determinó los ingresos causados en su jurisdicción.

Según la definición de la CREG, los cargos por capacidad buscan remunerar la potencial disponibilidad que la Central Hidroeléctrica de Guatapé posee para contribuir y garantizar una oferta de energía eléctrica capaz de abastecer la demanda en el Sistema Interconectado Nacional. La anterior definición en nada se relaciona con una actividad industrial, pues no constituye una contraprestación por la generación de energía propiamente dicha, sino una actividad de servicios.

En cuanto al cargo por regulación secundaria de frecuencia, todo generador despachado centralmente tiene la obligación de prestar el servicio que su nombre indica. Entonces, se remunera a aquellos generadores que están en capacidad de prestar ese servicio.

Finalmente, el demandante sostiene que la determinación oficial de sus ingresos no es correcta, pero no aporta pruebas idóneas y suficientes que la controviertan.

#### ***Violación a los artículos 560 y 688 del Estatuto Tributario.***

El municipio no ha negado que a la diligencia de inspección tributaria asistieron contratistas. La razón de su presencia obedece a la inseguridad que en la época

---

<sup>7</sup> Sentencias C-486 de 1997 Corte Constitucional y 13305 del 24 de julio de 2003 y 13848 del 25 de noviembre de 2004 del Consejo de Estado.



de los hechos afectaba la región y que hizo que los funcionarios de las administraciones municipales fueran blanco de ataques de grupos violentos.

El Municipio de Guatapé no contaba en su planta de personal con profesionales con conocimientos del tema tributario y menos aún del tema minero-energético, razón por la cual, se vio obligado a contratar un especialista sobre el tema, pero fue la Secretaría de Hacienda quien finalmente practicó la diligencia y suscribió todos los actos.

***Violación del artículo 51 de la Ley 383 de 1997.***

Se remite a los argumentos expuestos en relación con la violación de la Ley 56 de 1981.

***Violación del artículo 714 del Estatuto Tributario***

La Ley 14 de 1983, las normas complementarias, la doctrina y la jurisprudencia, son uniformes en afirmar que el año gravable es el periodo en que se perciben los ingresos como contraprestación por la realización de actividades industriales, comerciales y de servicios.

La declaración del contribuyente del año gravable 2001 fue presentada en "marzo de 2002". Por lo tanto, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 714 del Estatuto Tributario, quedaba en firme a los dos años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo (marzo 31), esto es, el primero de abril del 2004.

Teniendo en cuenta que se produjeron dos actos (emplazamiento para corregir e inspección tributaria), que ampliaban el término por cuatro meses más, puede concluirse que la notificación del requerimiento especial efectuada el 21 de julio de 2004 fue oportuna, pues la declaración adquiría firmeza sólo a partir del 1° de agosto de 2004.

**SENTENCIA APELADA**

El Tribunal anuló los actos demandados con fundamento en los siguientes argumentos:

Conforme con la jurisprudencia del Consejo de Estado, la ley aplicable para determinar el impuesto de Industria y comercio en la actividad de generación de energía eléctrica es la Ley 56 de 1981 y la base gravable se fija en relación con los kilovatios instalados.

Por lo anterior, los cargos por capacidad y regulación de energía forman parte de la actividad industrial de generación de energía en los términos de la Ley 56 de 1981.

Al revisar el Acuerdo que contempla el Código de Rentas del Municipio demandado, en ninguno de sus acápite acude a lo dispuesto en la Ley 56 de 1981, entonces, necesariamente y de conformidad con la jurisprudencia, debe acudir al mandato de la Ley 14 de 1983.

Aunque EPM no declaró adecuadamente el impuesto de industria y comercio, en la actividad relacionada con la generación de energía eléctrica, al expedir el acto administrativo complejo demandado, la entidad territorial también se equivocó en

las normas aplicables. En consecuencia, el procedimiento fue errado al determinar la base gravable y el periodo objeto de la imposición.

En efecto, el Municipio de Guatapé reconoció normas especiales para la liquidación del ICA, entre ellas, las que determinan el periodo gravable. Sin embargo, en el requerimiento especial acudió, en este punto, a una norma relacionada con el impuesto a la renta y complementarios; por consiguiente, mezcló el concepto de dos impuestos en uno solo, y desconoció las normas específicas en la materia.

El Municipio demandado desconoció el artículo 29 de la Constitución Política y, por tanto, debe declararse la nulidad de los actos acusados y en firme la declaración de industria y comercio presentada por EPM por el año gravable 2001.

Finalmente advirtió que *“a futuro, no pueden suceder tampoco errores de interpretación en cuanto a la obligación del pago del Impuesto de Industria y Comercio por la actividad de generación de energía eléctrica”*.

### RECURSO DE APELACIÓN

El Municipio interpuso recurso de apelación contra la decisión del *a quo*, en los siguientes argumentos:

El Tribunal desconoce el tema tributario, especialmente el referido al impuesto de industria y comercio que grava la actividad de generación de energía. Además, ignora la jurisprudencia de la última década sobre el tema y, particularmente, el alcance que tuvo el repentino cambio jurisprudencial del Consejo de Estado en el año 2006.

El fallo apelado incurre en errores de lógica jurídica y llega a conclusiones que no guardan relación de causalidad con la premisa de la que se derivan. Confunde los conceptos opuestos que las partes tienen sobre el término “año gravable” y pasa por alto el equivocado concepto de “año base” que la demandante pretende incluir a la doctrina existente.

La sentencia estructuró una especie de extraña balanza en la que contraponen los supuestos yerros de las partes, para concluir que el de la parte demandada tiene más peso, sin fundamento jurídico alguno que lo soporte.

**Año gravable y año base.** Reiteró lo planteado en la contestación de la demanda e insistió en que el Municipio en ningún momento trató de cambiar la base gravable del tributo, como tampoco consideró que los ingresos brutos corresponden al año en que se declara. Es el contribuyente quien pretende cambiar los elementos de la obligación.

El Municipio dirigió su actuación administrativa hacia el año 2001 y tomó dicho año gravable, porque corresponde al año en que se percibieron los ingresos (hecho gravado), con el fin determinar o liquidar el impuesto.

**Interpretación de la Ley 56 de 1981.** Sobre este punto, reiteró la jurisprudencia y doctrina transcritas en la contestación de la demanda, para concluir que es reiterada y uniforme la jurisprudencia de las Altas Cortes en el sentido de condicionar la aplicación de la Ley 56 de 1981, a su inclusión, por parte del concejo municipal, en el acuerdo respectivo.

Indicó que la discusión frente al tema de los ingresos por cargos por capacidad y por cargos por regulación de frecuencia debe ser planteada sobre la premisa cierta de que el acuerdo municipal vigente no consagra ni establece la aplicación de la Ley 56 de 1981 para el impuesto de industria y comercio. Entonces al no haber adoptado el Municipio la aplicación de dicha ley, necesariamente el impuesto de industria y comercio se sujeta, en su totalidad, a las normas generales previstas en la Ley 14 de 1983.

Por lo anterior, señaló que resulta estéril debatir si estos conceptos hacen parte o no de los ingresos obtenidos por la generación de energía, pues indefectiblemente harán parte de la base gravable del impuesto, por constituir ingresos brutos.

Precisó que la finalidad de la Ley 56 de 1981 está dirigida inequívocamente a constituirse en un instrumento fiscal para compensar a los municipios afectados por las obras para construir las plantas generadoras de energía eléctrica. Sin embargo, tal finalidad no se cumplió porque el tratamiento previsto en la ley terminó beneficiando a los sujetos pasivos, pues las empresas generadoras se escudan en la obligatoria aplicabilidad de la Ley 56 de 1981 y la presunta exclusión de la Ley 14 de 1983 para regular su actividad e incluyen sus otros ingresos dentro de la generación de energía, como es el caso de los cargos por capacidad y los cargos AGC.

Insistió en que los mencionados cargos son verdaderos ingresos pues corresponden a la remuneración económica por la prestación de servicios, algunos complementarios y otros no, pero todos sustancialmente distintos a la generación de energía y, por ende, producen un incremento en el patrimonio de la empresa.

Argumentó que los tratamientos preferenciales, respecto de tributos de propiedad de los entes territoriales están proscritos por la Constitución, pues la misma ley previó la facultad de los concejos municipales para consagrar en sus acuerdos la aplicación de dicho régimen especial. Por tal razón, no se puede colegir que su aplicación por parte de los municipios sea obligatoria, porque se violaría en forma ostensible la autonomía de los municipios sobre sus propios tributos.

Manifestó que en el hipotético evento de que la Ley 56 de 1981 fuera forzosamente aplicable a la generación de energía eléctrica, en todo caso existe la obligación de presentar la declaración del impuesto, teniendo en cuenta la base gravable y tarifas especiales que son totalmente diferentes a las previstas en la Ley 14 de 1983.

#### **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

**La demandante** hizo un recuento de la actuación adelantada por el Municipio respecto de la modificación de la declaración de ICA del periodo gravable 2001 y reiteró, en síntesis, los argumentos expuestos en la demanda. Solicitó que se confirme la sentencia apelada.

**El demandado** hizo referencia a situaciones fácticas relacionadas con el procedimiento para modificar la liquidación privada del "impuesto predial", situaciones que no corresponden a lo debatido en este proceso.

**El Ministerio Público** no intervino en esta oportunidad procesal.

## CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala determinar la legalidad de los actos administrativos demandados, por medio de los cuales el Municipio de Guatapé modificó la declaración privada del impuesto de industria y comercio y avisos y tableros, presentada por EPM por el año gravable 2001.

En concreto, debe decirse si al proferir la liquidación oficial de revisión para modificar la declaración de la actora por el año gravable 2001, el Municipio vulneró las normas que regulan la base gravable del impuesto. En caso negativo, la Sala analizará los demás cargos de la demanda, teniendo en cuenta que el a quo no los estudió.

### **Periodo gravable y vigencia fiscal en el impuesto de industria y comercio**

El artículo 33 de la Ley 14 de 1983, en relación con la *base gravable* del impuesto de Industria y Comercio, establece:

**“Artículo 33º.-** El Impuesto de Industria y Comercio **se liquidará sobre el promedio mensual de ingresos brutos del año inmediatamente anterior**, expresados en moneda nacional y obtenidos por las personas y sociedades de hecho indicadas en el artículo anterior, con exclusión de: Devoluciones ingresos proveniente de venta de activos fijos y de exportaciones, recaudo de impuestos de aquellos productos cuyo precio esté regulado por el Estado y percepción de subsidios”. (Resalta la Sala)

Con fundamento en la norma transcrita, la Sala ha indicado que en el impuesto de industria y comercio se distinguen los conceptos de **“año gravable”** y **“vigencia fiscal”**, entendiéndose por el primero el período en el cual se causa el hecho generador del gravamen, es decir, que es aquel que sirve de base para la cuantificación del impuesto según los ingresos en él percibidos. Y, por *vigencia fiscal*, se entiende el año siguiente al de su causación, es decir, en el que se genera la obligación del pago<sup>8</sup>.

Precisado lo anterior, la Sala examina la actuación adelantada por el Municipio de Guatapé y observa lo siguiente:

- El 16 de febrero de 2004, la Administración Municipal expidió el emplazamiento para corregir la declaración de ICA presentada por EPM, e indicó en su encabezado: “Año gravable: 2001” y en los fundamentos de hecho números 2 y 4, afirma:

**“2.- La declaración del impuesto de industria y comercio por el año gravable 2001, presentada en el año 2002. En dicho denuncia, el contribuyente determina el impuesto conforme al régimen general establecido en la Ley 14 de 1983 para la Actividad de Servicios Públicos Domiciliarios Distribución de Energía Eléctrica.**  
(...)

<sup>8</sup> Sentencias de 29 de octubre de 1999, Exp. 9457, M.P. Dr. Delio Gómez Leyva, reiterada en la sentencia de 3 de diciembre de 2001, Exp. 12539, M.P. Dra. Ligia López Díaz y de 9 de noviembre de 2001, Exp. 12298. M.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié, entre otras.

“4.- En desarrollo de estas verificaciones esta Secretaría posee indicios que la llevan a determinar **que la declaración de Industria y Comercio y su Complementario de Avisos y Tableros, del contribuyente Empresas Públicas de Medellín ESP, por el año gravable 2001, presenta los siguientes indicios de inexactitud: (...)**”<sup>9</sup> (Resalta la Sala)

Igualmente, en el numeral 8 del emplazamiento cuantificó los ingresos obtenidos por concepto de cargos por capacidad y por regulación de frecuencia en el **año gravable 2001** y en el numeral 10 confirió el término de un mes para corregir la declaración de ICA por el **año gravable 2001, presentada en el año 2002.**

- En el requerimiento especial, la Administración Municipal expresamente indicó que “*propone modificar la liquidación privada de la declaración de Industria y Comercio correspondiente al año gravable 2001*”<sup>10</sup>, y resalta que la presente actuación está referida al año gravable 2001, es decir, a los ingresos brutos percibidos durante el año 2001.

En el requerimiento concluyó que “*es procedente proponer la modificación a la Liquidación Privada correspondiente al año gravable 2001, del contribuyente Empresas Públicas de Medellín ESP Nit (...), presentada el 23 de marzo de 2002, tal como se detalla a continuación: (...)*”<sup>11</sup>

- La Liquidación Oficial de Revisión y la Resolución que decidió el recurso de reconsideración, en igual sentido a los anteriores actos, precisaron que la modificación se hace respecto de la liquidación privada del ICA del año gravable 2001, “ingresos año base 2001”.

De acuerdo con lo anterior y con el artículo 33 de la Ley 14 de 1983<sup>12</sup>, se establece que en el *sub examine*, la base gravable cuestionada en los actos acusados corresponde a los ingresos del **año gravable 2001**, respecto del cual, surgió la obligación sustancial del pago en la **vigencia fiscal de 2002**, es decir, el año en el que se presentó la declaración privada. En esas condiciones, la Sala no advierte que la Administración Municipal haya modificado la base gravable del tributo, como lo ha alegado la demandante.

Por el contrario, se observa que, como lo señala la apelante, la confusión sobre los conceptos de año gravable y vigencia fiscal surge de la contribuyente quien en la demanda explica que: “*Así entonces, por el año gravable o período gravable 2001, se declara y paga en el 2001 y que corresponde al año calendario 2001 (enero 1º a diciembre 31) la base de la declaración la constituyen los ingresos brutos del año anterior, esto es, los recibidos durante el año calendario 2000*”.<sup>13</sup>

Como se advierte, la demandante entiende por **año gravable**, el año en que se paga el impuesto, cuando en realidad este concepto corresponde al periodo en el cual se realiza el hecho generador y se obtienen los ingresos que sirven de base para declarar el impuesto.

---

<sup>9</sup> Fl. 100

<sup>10</sup> Fl. 121

<sup>11</sup> Fls. 133 y 134

<sup>12</sup> En igual sentido fue acogida en el Estatuto Tributario Municipal en su artículo 43 (Acuerdo 34 de 2001), transcrito en el folio 190 de la demanda.

<sup>13</sup> Fl. 190.

No obstante, la Sala precisa que a pesar de la forma en que la demandante aplica los conceptos analizados, esto no incide en la declaración que se cuestiona, pues a partir de su criterio, se entiende que en la liquidación que pagó en el **año 2002**, declaró teniendo en cuenta los ingresos obtenidos en el año inmediatamente anterior, esto es, **en el 2001**, que son los que discute la demandada.

Adicionalmente, se observa que la actora se limitó a controvertir la interpretación sobre los conceptos de año gravable y vigencia fiscal, pero no demuestra que los ingresos declarados en la liquidación privada que fue modificada no fueron obtenidos en el año gravable 2001 ni que los que pretende adicionar el demandado correspondan a un año gravable distinto al que se cuestiona en los actos acusados.

En esas condiciones, la Sala no comparte lo decidido por el Tribunal quien dio razón a la demandante, al considerar que el ente territorial se equivocó en las normas aplicables al haber hecho mención a las normas del impuesto de renta en el requerimiento especial, pues esta sólo tuvo como objeto referirse a la forma en que en dicho tributo se declara y paga, pero no aplicó disposiciones propias del impuesto de renta al caso concreto.

Tampoco puede afirmarse, como lo hizo el *a quo*, que el municipio hizo una interpretación “poco ortodoxa” sobre la base gravable y el periodo objeto de imposición del impuesto de industria y comercio, pues, como se vio, la actuación adelantada por el ente demandado es coherente y clara al pretender modificar los ingresos declarados por la actora por el año gravable 2001 o lo que denomina en los actos demandados “año base 2001” y que están contenidos en la liquidación privada presentada el 23 de marzo de 2002 (vigencia fiscal).

Esta Sección observa que los argumentos que sobre este punto sostiene la demandante han sido recurrentes en otros procesos que ha promovido ante esta jurisdicción, y frente a los cuales la Sala ha tenido que precisar que la actuación demandada no se aparta de la normativa legal del impuesto en cuanto al periodo gravable y vigencia fiscal que se investiga<sup>14</sup>.

Las anteriores razones son suficientes para revocar la sentencia apelada, toda vez que la decisión de anular los actos acusados se fundamentó en la indebida aplicación de normas relacionadas con el periodo gravable y la vigencia fiscal del impuesto de industria y comercio, razón por la cual corresponde a la Sala analizar de fondo los demás aspectos planteados por las partes, con el fin de salvaguardar el acceso material a la administración de justicia y el debido proceso.

Precisa la Sala que, en virtud de lo anterior y del artículo 4º del C.P.C., la pretensión de restablecimiento del derecho de la demandante, para que se declare en firme la declaración privada debe entenderse referida al periodo gravable 2001, esto es, en el que se realizó el hecho generador del tributo, lo cual no vulnera los derechos al debido proceso ni el de defensa, toda vez que la actuación administrativa, las pruebas y los alegatos han estado referidos a este periodo.

#### **Violación de los artículos 560 y 588 del Estatuto Tributario**

La demandante sostiene que los mencionados artículos fueron transgredidos por el municipio, porque la inspección tributaria fue delegada en personas ajenas a la

---

<sup>14</sup> Sentencias del 3 de diciembre de 2002, Exp. 12539, M.P. Dra. Ligia López Díaz y de 5 de abril de 2002, Exp. 12493, M.P: Dr. Germán Ayala Mantilla, ambos promovidos por Empresas Públicas de Medellín ESP y en los que ha discutido los mismos conceptos sobre base gravable y vigencia fiscal.

Administración, lo cual sustenta en los argumentos que esta Sala expuso en la sentencia del 22 de septiembre de 2004, Expediente 13255.

De los documentos allegados al proceso, se advierte lo siguiente:

- Mediante auto de 22 de abril de 2004, se comisionó a Jaime Alberto Madrigal Calle para que practicara la inspección tributaria, con el fin de verificar la exactitud de las declaraciones, establecer la existencia de hechos gravados, verificar el cumplimiento de las obligaciones formales, correspondientes a los años gravables 2001 y 2002<sup>15</sup>. En el auto se dispuso que “la suscrita Secretaria de Hacienda se encuentra facultada para intervenir en la presente investigación cuando lo estime conveniente”.
- El 9 de junio de 2004, se levantó el acta de la inspección tributaria y en esta se dejó constancia de que se hicieron presentes la Secretaria de Hacienda del Municipio y el contratista en las oficinas de la contribuyente. Además, se indicó sobre la información que fue solicitada al contribuyente, que “(...) resulta un poco complejo entregar en el acto la información solicitada, se le concede plazo al contribuyente hasta el día 18 de Junio para que la remita en su integridad a esta Alcaldía”.

El acta fue suscrita por la persona que atendió la visita en las oficinas del contribuyente, la Secretaria de Hacienda del Municipio, el comisionado y otras dos personas que se identificaron como “contratistas del Municipio”.<sup>16</sup>

- En los folios 225 a 227 figura el contrato de prestación de servicios profesionales suscrito entre el Alcalde Municipal de Guatapé y el señor Madrigal, cuyo objeto es: *“Dotar al MUNICIPIO de la gestión jurídica profesional, de los conocimientos jurídicos especializados de derecho tributario que requiere EL MUNICIPIO, con la finalidad de detectar y gestionar el cobro a los grandes contribuyentes ISA E.S.P., EMPRESAS PÚBLICAS DE MEDELLÍN E.S.P., a fin de determinar si son inexactos, omisos o temporales del impuesto de Industria y Comercio y su complementario de Avisos y Tableros”.*

Ahora bien, como lo expuso la Sala en la sentencia citada por la demandante, *“los artículos 560 y 688 del Estatuto Tributario, aplicables a los municipios por mandato del artículo 66 de la Ley 383 de 1997, establecen que es al jefe de la Unidad de Fiscalización de la Administración Tributaria a quien corresponde proferir los actos de trámite en los procesos de determinación de impuestos, y a los funcionarios de esa Unidad, adelantar las actuaciones preparatorias respecto de los actos de competencia del jefe del primero. También tienen facultades de fiscalización tributaria los jefes de las divisiones y dependencias, así como los profesionales de la misma entidad en quienes se deleguen tales funciones. Sin embargo, la legislación tributaria no prevé la posibilidad de delegar en particulares la facultad de fiscalización y determinación de los tributos, y como se sabe, el funcionario público sólo puede hacer aquello que la Constitución y la ley le autoricen”*<sup>17</sup>.

Teniendo en cuenta lo anterior, la Sala advierte que el precedente jurisprudencial a que alude el demandante difiere del presente caso, pues de las pruebas allegadas al expediente, no se advierte ni se demuestra que en este caso haya sido el contratista quien haya adelantado directamente las facultades de fiscalización ni de determinación que le corresponden al Municipio de Guatapé.

---

<sup>15</sup> Fl. 113.

<sup>16</sup> Fls. 114 a 116

<sup>17</sup> Sentencia del 22 de septiembre de 2004, Exp. 13255, M.P. Dr. Héctor J. Romero Díaz

En efecto, si bien el contratista fue comisionado para practicar la inspección tributaria, para lo cual quedaba investido de "amplias facultades de investigación", la Secretaría de Hacienda decidió intervenir directamente en la investigación y no a través de comisionado.

Fue así como, en compañía del contratista visitó las oficinas de la actora y le solicitó la información de que da cuenta el acta de 9 de junio de 2004. Lo anterior corrobora que fue la Secretaría de Hacienda y no el contratista quien practicó y dirigió la diligencia.

#### **Firmeza de la declaración privada**

La Sala advierte que el cargo alegado por la demandante frente a la presunta extemporaneidad en el requerimiento especial está referido a la declaración del impuesto por el **año gravable 2000** y presentada el 30 de marzo de 2001, liquidación que no corresponde a la cuestionada en los actos acusados.

No obstante, se observa que la demandante presentó la declaración privada del impuesto por el año gravable 2001, el **23 de marzo de 2002**, y según afirmó el demandado en la contestación, el vencimiento del plazo para declarar era el **31 de marzo de 2002**<sup>18</sup>, por consiguiente, la declaración quedaba en firme el **31 de marzo de 2004**<sup>19</sup>.

Teniendo en cuenta que la demandante notificó emplazamiento para corregir el 27 de febrero de 2004 y practicó inspección tributaria mediante auto de 22 de abril de 2004<sup>20</sup>, la suspensión de los términos produjo que la firmeza de la declaración ocurriera el **30 de julio de 2004**. En esas condiciones, el requerimiento especial notificado el 23 de julio de 2004 fue oportuno.

#### **Liquidación del impuesto de industria y comercio por la actividad de generación de energía eléctrica.**

La actora sostiene que cumplió la obligación de pagar el impuesto por la actividad de generación, pero que no presentó la declaración, porque no existe en el municipio de Guatapé un formulario que permita liquidar la base gravable del tributo conforme lo prevé el artículo 7º de la Ley 56 de 1981.

De la actuación administrativa adelantada por el Municipio se advierte que en la liquidación oficial de revisión, el ente demandado precisó, bajo el acápite de '*Conceptos que se pretenden gravar en el requerimiento especial (...)*' que frente a la actividad de generación de energía: "*Lo que la Administración exige, es que la declaración del impuesto recoja los ingresos correspondientes a todas las actividades desarrolladas por el contribuyente y liquide el impuesto generado por cada una de ellas. **No encuentra procedente que el contribuyente presente declaración por una sola actividad, y por la otra efectúe pagos sin declarar los ingresos correspondientes***"<sup>21</sup>. (Resalta la Sala)

En igual sentido, en la resolución que decidió el recurso de reconsideración, el Municipio afirmó que: "*Es también importante aclarar en este punto, que lo que se está discutiendo no es el cumplimiento de la obligación sustancial, esto es, el pago*

---

<sup>18</sup> Fl. 256

<sup>19</sup> Art. 714 E.T.

<sup>20</sup> Art. 706 E.T.

<sup>21</sup> Fl. 25



*del impuesto, lo que se discute es el cumplimiento de la obligación formal de declarar, la cual a juicio de esta Administración, no se ha cumplido. No se trata tampoco de determinar si lo que pagó el contribuyente es realmente lo que debió pagar, esto se determinará en otra actuación, (...)*<sup>22</sup>. (Resalta la Sala)

Con fundamento en lo anterior, la Administración, en los actos acusados, frente a la actividad de generación de energía eléctrica, liquidó e incluyó el valor a pagar por concepto del impuesto por generación de energía eléctrica a cargo de la demandante teniendo en cuenta la base gravable especial prevista en la Ley 56 de 1981, **pero sin hacer referencia a los valores pagados por la demandante.**

Por lo tanto, la discusión en sede administrativa se enmarcó en el hecho de que la demandante no ha cumplido con su obligación formal de declarar el tributo por la actividad de generación de energía, pues la Administración Municipal acepta que EPM cumplió con el pago y, para el efecto, la actora aportó los respectivos recibos con la demanda<sup>23</sup>.

En esas condiciones, la controversia no gira en torno a la aplicación de la Ley 56 de 1981 en el Municipio, como el ente demandado lo esboza en el recurso, máxime cuando en los actos acusados el Municipio reconoce que *“el Acuerdo Municipal vigente para el año gravable 2001 sí prevé la aplicación de la Ley 56 de 1981 para la actividad de generación de energía, motivo por el cual, (...), en la presente actuación se aplicará la regulación especial contenida en la Ley 56 de 1981 para los ingresos correspondientes a la Actividad de Generación de Energía y, la general contenida en la Ley 14 de 1983, para los ingresos por otras actividades”*<sup>24</sup>.

Tampoco se advierte que en la liquidación que realizó la Administración Municipal se esté aplicando a la actividad de generación eléctrica la base gravable de la Ley 14 de 1983, como lo alega la demandante, es decir, no le está desconociendo el tratamiento especial que el Legislador estableció para esa actividad.

Ahora bien, la demandante cuestiona el procedimiento utilizado por la Administración Municipal para liquidar el impuesto de industria y comercio por la actividad de generación de energía eléctrica, con fundamento en que en los actos acusados de manera sorpresiva y sin sustento en norma alguna, el Municipio liquidó el tributo que había pagado por dicha actividad bajo el supuesto de que no presentó la declaración en el formulario dispuesto por el Municipio.

Al respecto, la Sala advierte que el formulario allegado al proceso correspondiente al año gravable 2000<sup>25</sup> no contiene un renglón específico para liquidar el impuesto de industria y comercio por la actividad de generación de energía eléctrica, incluso en la resolución que decidió el recurso de reconsideración, la Administración aceptó que ha permitido que otras empresas que deben liquidar en su jurisdicción el impuesto por la actividad de generación utilicen *“los formularios generales dispuestos por otros municipios, sin siquiera requerir autorización ni encontrar obstáculo alguno para hacerlo”*<sup>26</sup>.

---

<sup>22</sup> Fl. 76

<sup>23</sup> Fls. 179 y 181

<sup>24</sup> Fl. 16

<sup>25</sup> Fl. 1

<sup>26</sup> Fl. 77

Sin embargo, es un hecho no discutido que la demandante cumplió con la obligación sustancial de pago, razón por la cual, los actos acusados no podían desconocer el valor de los pagos efectuados por EPM, por el solo hecho de que no habían sido liquidados mediante el formulario dispuesto por el Municipio, pues tal proceder vulnera el debido proceso de la demandante por cuanto se le negó la posibilidad de que fueran tenidas en cuenta las pruebas de los pagos para controvertir la liquidación efectuada por la Administración.

No puede pasarse por alto que la actuación de la demandada también viola el principio de prevalencia de lo sustancial sobre lo formal<sup>27</sup> y el principio de buena fe, bajo el cual actuó la actora, dada la aceptación de los pagos mediante recibo que hizo la Administración en periodos anteriores.

Por lo anterior, los actos administrativos, en cuanto determinan el impuesto de industria y comercio por la generación de energía eléctrica, deben declararse nulos.

#### **Adición de ingresos por cargos por capacidad y por cargos por regulación de frecuencia.**

El demandado alega que los mencionados cargos son verdaderos ingresos pues corresponden a la remuneración económica por la prestación de servicios, algunos complementarios y otros no, pero todos sustancialmente distintos a la generación de energía y, por ende, producen un incremento en el patrimonio de la empresa.

Sobre la naturaleza de los cargos por capacidad y cargos por regulación de frecuencia para efectos del impuesto de industria y comercio, la Sala se ha pronunciado así:

*<<Al respecto, precisa la Sala que los cargos por capacidad y servicio de regulación secundaria de frecuencia **son actividades que están subsumidas en la actividad de generación de energía eléctrica y, por lo tanto, se gravan en cabeza del generador sobre la capacidad instalada.***

*Eso es así porque el “cargo por confiabilidad”, antes denominado “cargo por capacidad”, es un mecanismo de mercado que permite proporcionar la señal de largo plazo requerida para promover la expansión del parque de generación en el País y, además, permite asegurar que los recursos de generación estén disponibles para abastecer la demanda en situaciones de escasez de energía y que ese abastecimiento se efectúe a un precio eficiente. En esas condiciones, **si bien las empresas generadoras perciben ingresos por el cargo por confiabilidad, no debe perderse de vista que esa actividad es propia de la generación** porque se requiere de generadores que tengan activos capaces de producir energía firme durante condiciones críticas de abastecimiento para garantizar la confiabilidad en el suministro de energía en el largo plazo a precios eficientes.[16].<sup>28</sup>*

*En consecuencia, para efectos del impuesto de industria y comercio, **los ingresos que perciben las empresas de servicios públicos***

<sup>27</sup> Art. 228 C.P.

<sup>28</sup> [16] Comisión de Regulación de Energía y Gas. Cargo por Confiabilidad. Esquema regulatorio para asegurar la confiabilidad en el suministro de energía eléctrica en Colombia, una visión de largo plazo. Documento de carácter informativo. <http://www.creg.gov.co>

***domiciliarios por cargos por capacidad, hoy denominados cargos por confiabilidad, no se encuentran gravados de forma autónoma porque al ser una actividad inherente a la actividad de generación, el ICA se grava en los términos del artículo 7 de la Ley 56 de 1981, esto es, sobre la capacidad instalada.***

***En el mismo sentido, el servicio de regulación secundario de frecuencia es una actividad inherente a la generación en la medida que el AGC (Automatic Generation Control) “constituye el equipo de control de algunas plantas que permite regular los cambios de generación para nivelar las variaciones de la carga. [17]<sup>29</sup>>><sup>30</sup> (Resalta la Sala)***

De acuerdo con lo anterior, la Sala advierte que los cargos por capacidad y por regulación de frecuencia si bien son ingresos, quedan subsumidos en la actividad industrial de generación de energía eléctrica, porque se perciben en virtud de esta actividad, razón por la cual, no se ajusta a derecho gravarlos como una remuneración de una actividad de servicios.

En esas condiciones asiste razón a la demandante en que los ingresos liquidados por el Municipio demandado están asociados a la actividad industrial de generación de energía y no puede entenderse que se está haciendo referencia a la actividad de servicios definida por la Ley 14 de 1983.

### **Conclusión**

Por consiguiente, la Sala confirmará la sentencia apelada en cuanto anuló los actos acusados, pero por las razones expuestas en esta providencia. Sin embargo, modificará el numeral segundo de la parte resolutive, para declarar en firme la liquidación privada del impuesto de industria y comercio presentada por la demandante por el periodo gravable 2001, por haber sido ésta la liquidación cuestionada por la entidad territorial y sin que sea procedente la advertencia realizada por el Tribunal, en relación con la interpretación sobre la obligación de pago del mencionado tributo por la actividad de generación de energía eléctrica.

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**

1. **CONFÍRMASE** el numeral 1º de la parte resolutive de la sentencia apelada, pero por las razones expuestas en esta providencia.
2. **MODIFÍCASE** el numeral 2º de la parte resolutive de la sentencia apelada, el cual quedará así:

**DECLÁRASE** en firme la liquidación privada del impuesto de industria y comercio presentada por EMPRESAS PÚBLICAS DE MEDELLÍN E.S.P. por el periodo gravable 2001 en el Municipio de Guatapé (Antioquia).

<sup>29</sup> [17] <http://www2.isa.com.co>. Ver también Resolución CREG 036 DE 1999.

<sup>30</sup> Sentencia del 4 de febrero de 2010, Exp. 16921, M.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

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

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

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**    **MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**  
Presidente de la Sección

**WILLIAM GIRALDO GIRALDO**    **CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ**