

**ACTIVIDAD DE GENERACION DE ENERGIA - Es diferente a la prestación del servicio público domiciliario de energía eléctrica y en ella el impuesto de industria y comercio se liquida de acuerdo con los kilovatios de capacidad / SERVICIO PUBLICO DE ENERGIA ELECTRICA - El impuesto de industria y comercio se liquida sobre el promedio mensual facturado / EMPRESAS GENERADORAS PROPIETARIAS DE OBRAS PARA LA GENERACIÓN ELECTRICA - Su actividad industrial se grava según la Ley 56 de 1981 y las demás actividades que desarrollan conforme con las reglas del artículo 51 de la Ley 383 de 1997**

[...] aunque el parágrafo 1º del artículo 51 de la Ley 383 de 1997, señale que los ingresos obtenidos por la prestación de los servicios públicos allí mencionados, no pueden ser gravados más de una vez por la misma actividad, debe reiterarse que cada una de las reguladas en el artículo son actividades independientes, por lo que el hecho de afirmar que la generadora pague el tributo de acuerdo con el artículo 7º de la Ley 56 de 1981 y también por prestar el servicio público domiciliario de energía, no implica una doble tributación, pues la generación de energía eléctrica paga el tributo de acuerdo con los **kilovatios de capacidad**, mientras que la prestación del servicio público domiciliario de energía eléctrica, actividad diferente a la generación, paga el impuesto en donde se preste el servicio al usuario final sobre el **valor promedio mensual facturado**. Lo anterior, permite concluir que las empresas generadoras propietarias de obras para la generación eléctrica continúan gravadas por su actividad industrial, conforme la Ley 56 de 1981 y, en relación con las demás actividades que desarrollen, se les aplican las reglas establecidas en el artículo 51 de la Ley 383 de 1997. Del análisis expuesto se puede establecer que ninguna de las reglas señaladas en el artículo 51 de la Ley 383 de 1997 están condicionadas a que no se haya tributado por generación de energía, pues se reitera, cada actividad es independiente y tampoco puede entenderse que unas están comprendidas entre otras, pues ello no se establece expresamente del texto legal y, por el contrario, no es lo que se infiere de la interpretación de las normas que regulan los servicios públicos. Por consiguiente, para la Sala, en aplicación de lo dispuesto en el inciso 1º del artículo 51 de la Ley 383 de 1997, la demandante como prestadora del servicio público de energía estaba obligada a pagar al Municipio de Tuta el impuesto de industria y comercio sobre el promedio mensual facturado a Siderúrgica de Boyacá, por el año gravable 2001.

**FUENTE FORMAL:** LEY 383 DE 1997 - ARTICULO 51 NUMERAL 1 / LEY 56 DE 1981 - ARTICULO 7

**NOTA DE RELATORIA:** La síntesis del asunto es la siguiente: Se estudió la legalidad de los actos administrativos por los que el Municipio de Tuta (Boyacá) sancionó a Empresas Públicas de Medellín E.S.P. por no declarar el impuesto de industria y comercio del año 2001. La Sala revocó la sentencia del Tribunal Administrativo de Boyacá que anuló dichos actos y, en su lugar, mantuvo su legalidad, al concluir que la actora prestó en ese municipio el servicio público domiciliario de energía, razón por la cual le debía pagar el tributo al municipio sobre el promedio mensual facturado a la Siderúrgica de Boyacá por el año 2001, conforme lo prevé el artículo 51 de la Ley 383 de 1997. Al respecto, la Sala señaló que la actividad de generación eléctrica se regula por una ley especial que es la Ley 56 de 1981 y que, por su parte, la Ley 383 de 1997 fijó reglas especiales para el ICA aplicables a la prestación de los servicios públicos domiciliarios y a algunas de sus actividades complementarias, entre ellas la de generación de energía eléctrica, normativa que remite precisamente a la Ley 56 de 1981.

**ENERGIA ELECTRICA - Es un servicio público domiciliario. Definición / EMPRESA DE SERVICIOS PUBLICOS - Definición / EMPRESAS PUBLICAS DE MEDELLIN - Es una empresa de servicios públicos de energía eléctrica regida por las Leyes 142 y 143 de 1994 porque no sólo presta ese servicio público sino también realiza las actividades complementarias del mismo / EMPRESAS DE SERVICIOS PUBLICOS DOMICILIARIOS - Si tienen objeto múltiple se someten a las condiciones legales propias del servicio o de la actividad que desarrollan individualmente considerados**

De conformidad con el artículo 14.25 de la Ley 142 de 1994, servicios públicos “[s]on todos los servicios y actividades complementarias a los que se aplica esta ley”. En el artículo 14.21 *ibídem* se señalan cuáles son los servicios públicos y dentro de ellos se encuentra el de *energía*. Según la citada ley, el **servicio público domiciliario de energía eléctrica** se define así: “Es el transporte de energía eléctrica desde las redes regionales de transmisión hasta el domicilio del usuario final, incluida la conexión y medición. **También se aplicará esta ley a las actividades complementarias de generación, de comercialización, de transformación, interconexión y transmisión**”. 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**”. Por consiguiente, de la normativa transcrita y de los propios estatutos de la demandante, se puede establecer, para el caso concreto y de acuerdo con lo probado en el expediente, que legalmente EEPPM clasifica como una empresa de servicios públicos de energía eléctrica, por cuanto no solo presta el servicio público de energía sino que, además, realiza las actividades complementarias de ese servicio público, lo que hace que su objeto social se regule por lo dispuesto en las Leyes 142 y 143 de 1994, esta última por la cual se establece el régimen para la generación, interconexión, transmisión, distribución y comercialización de electricidad en el territorio nacional. Ahora bien, como según lo dispuesto en el artículo 18 de la Ley 142 de 1994, las empresas de servicios públicos pueden prestar uno o más servicios públicos domiciliarios y, además, realizar actividades complementarias, la misma Ley les impone a las que tengan objeto múltiple, la obligación de “**llevar contabilidad separada para cada uno de los servicios que presten; el costo y la modalidad de las operaciones entre cada servicio deben registrarse de manera explícita**”, lo que indica que existe una clara diferenciación entre las distintas actividades y servicios que presten este tipo de empresas. Para la Sala, una interpretación sistemática de las normas que antes se han mencionado permite concluir que el Legislador al habilitar a las empresas de servicios públicos para que desarrollen diferentes actividades y que lleven contabilidad separada por cada una de ellas, su intención fue la de generar independencia no solo interna sino externa, pues la empresa, a pesar de ser un solo ente económico, frente a cada una de las actividades se somete a las condiciones legales propias del servicio o de la actividad individualmente considerada.

**FUENTE FORMAL: LEY 142 DE 1994 - ARTICULO 18 / LEY 143 DE 1994**

**EMPRESAS DE SERVICIOS PUBLICOS DOMICILIARIOS - Régimen tributario / ACTIVIDADES COMPLEMENTARIAS DEL SERVICIO PUBLICO DOMICILIARIO - En industria y comercio cada una se debe tratar en forma independiente / EMPRESAS DE SERVICIOS PUBLICOS DOMICILIARIOS - Causación y base gravable en industria y comercio - Se causa en el sitio donde se preste el servicio al usuario final y se liquida sobre el promedio mensual facturado /**

## SERVICIO PUBLICO DOMICILIARIO DE ENERGIA - Fases

[...] 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 [...] Como se advierte, el artículo 51 de la Ley 383 de 1997, contiene las reglas que deben ser aplicadas a cada una de las diferentes actividades o servicios que puede desarrollar una empresa de servicios públicos, por ello hace referencia, en su inciso primero, al servicio público domiciliario como tal y, en los numerales, a las actividades complementarias de *generación, comercialización y de transmisión y conexión* que, como se vio, deben ser tratadas independientemente por la empresa. Precisamente, de acuerdo con la regulación propia de las empresas de servicios públicos, el artículo 51 de la Ley 383 de 1997, para efectos del impuesto de industria y comercio, prevé unas reglas especiales para la causación, sujeto activo y base gravable de cada una de esas actividades y que para el caso de la **prestación de los servicios públicos domiciliarios** se causa (i) en donde se preste el servicio al usuario final y (ii) sobre el valor promedio mensual facturado. Desde esa perspectiva, en el caso concreto, la actividad que desarrolló la demandante en el Municipio de Tuta corresponde a la de servicio público domiciliario de energía eléctrica, pues transportó energía desde redes regionales de transmisión hasta el domicilio del usuario final que, en este caso, es la planta de la Empresa Siderúrgica de Boyacá ubicada en el mencionado ente territorial. De los diferentes artículos de la Ley 143 de 1994, se determinan las distintas fases que comprende la prestación del servicio público domiciliario de energía, máxime cuando, según la Resolución 42 de 1999 de la Comisión de Regulación de Energía y Gas - CREG, el servicio público de electricidad o de energía eléctrica “comprende las actividades de generación, interconexión, transmisión, distribución y comercialización de energía eléctrica, de acuerdo con el artículo 1º de la Ley 143 de 1994 y el numeral 14.25 de la Ley 142 de 1994”.

**FUENTE FORMAL:** LEY 142 DE 1994 - ARTICULO 24 / LEY 143 DE 1994 - ARTICULO 1 / LEY 383 DE 1997 - ARTICULO 51 / RESOLUCION 42 DE 1999 CREG

**GENERADOR DE ENERGIA - Definición / GENERACION DE ENERGIA - Incluye el transporte de energía hasta las redes de interconexión y transmisión a través de las líneas de conexión de la planta generadora / SISTEMA INTERCONECTADO NACIONAL - Noción y alcance / EMPRESAS PROPIETARIAS DE GENERACION DE ENERGIA - Formas de vinculación a las redes de interconexión / INTERCONEXION Y TRANSMISION DE ENERGIA - Alcance / DISTRIBUCION Y ENTREGA DE ENERGIA AL USUARIO FINAL - Redes de distribución**

El artículo 24 de la Ley 143 de 1994, en relación con la generación de electricidad, establece: “La construcción de plantas generadoras con sus respectivas líneas de conexión a las redes de interconexión y transmisión, está permitida a todos los agentes económicos”. La Resolución 42 de 1999 de la Comisión de Regulación de Energía y Gas - CREG define al generador como la “persona natural o jurídica que produce energía eléctrica y tiene por lo menos una planta y/o unidad de generación conectada al Sistema Interconectado Nacional, bien sea que desarrolle

esa actividad en forma exclusiva o en forma combinada con otra u otras actividades del sector eléctrico, cualquiera de ellas sea la actividad principal". Por lo tanto, la generación de energía comprende, además, las líneas de conexión, como infraestructura necesaria para llevar la energía a las redes de interconexión y transmisión. El SIN es el Sistema Interconectado Nacional, es *"el sistema compuesto por los siguientes elementos conectados entre sí: las plantas y equipos de generación, la red de interconexión nacional, las redes regionales e interregionales de transmisión, las redes de distribución, y las cargas eléctricas de los usuarios, según lo previsto en el artículo 11 de la Ley 143 de 1994"*. Las empresas propietarias de generación de energía se pueden vincular a las redes de interconexión, mediante dos modalidades: (1) modalidad libre y (2) modalidad regulada, siendo ésta última la que interesa al caso concreto, pues según el artículo 31 de la Ley 143 de 1994, a través de esta modalidad, *"la firma generadora se compromete con una empresa comercializadora de energía o un usuario no regulado a suministrar cantidades fijas de energía eléctrica durante un determinado período y en un horario preestablecido"*. En efecto, EEPPM se comprometió a suministrarle a Siderúrgica de Boyacá, como usuario no regulado. En conclusión, esta fase incluye la generación de la energía y su transporte hasta las redes de interconexión y transmisión, a través de las propias líneas de conexión de la planta generadora. **Interconexión y transmisión.** A esta fase corresponde el acceso de la energía al Sistema Interconectado Nacional y el transporte a través las redes de interconexión y transmisión que también están definidas en el artículo 11 de la Ley 143 de 1994 [...]. **Distribución y entrega de la energía al usuario final.** La energía es recibida en las redes de distribución ubicadas en jurisdicción del Municipio de Tuta, para ser finalmente entregada a la Siderúrgica de Boyacá en las condiciones pactadas en la oferta mercantil. Las redes de distribución están definidas en el artículo 11 de la Ley 143 de 1994, así: *"Redes de distribución: conjunto de líneas y subestaciones, con sus equipos asociados, destinados al servicio de los usuarios de un municipio o municipios adyacentes o asociados mediante cualquiera de las formas previstas en la Constitución Política"*.

**FUENTE FORMAL:** LEY 143 DE 1994 - ARTICULO 24 / LEY 143 DE 1994 - ARTICULO 11 / LEY 143 DE 1994 - ARTICULO 31 / RESOLUCION 42 DE 1999 CREG

**IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO EN GENERACION DE ENERGIA - Por remisión del artículo 51 numeral 1 de la Ley 383 de 1997 se regula por la Ley 56 de 1981 / ACTIVIDAD DE GENERACION DE ENERGIA ELECTRICA - En la realizada por propietarios de obras para la generación de energía la base gravable del ICA está constituida por la capacidad de generación expresada en kilovatios / SERVICIOS PUBLICOS DOMICILIARIOS - En industria y comercio se regulan por la Ley 383 de 1997**

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"* sólo indica la forma en que se debe gravar esa actividad específica, sin que ello implique que el servicio público domiciliario y las demás actividades complementarias no lo estén. Ello se confirma con el hecho que la propia norma regule el tributo para el servicio público domiciliario (inciso 1º), la actividad de transmisión y conexión (numeral 2º) y la compraventa (numeral 3º). Por consiguiente, al tratarse de un servicio público domiciliario –energía- y una actividad –generación-, que cuentan con una normativa propia, no puede aplicarse lo dispuesto en el artículo 77 de la Ley 49 de 1990 [...] La norma transcrita consagra una regla de territorialidad del impuesto de

industria y comercio para la *actividad industrial*, de acuerdo con la base gravable general de la *Ley 14 de 1983*, esto es, sobre los *ingresos brutos*. Pero cuando se trata de la actividad de generación de energía eléctrica realizada por propietarios de obras para la generación de energía eléctrica, la base gravable está constituida por la *capacidad de generación* expresada en *kilovatios* y no por los ingresos provenientes de la comercialización de la producción, como se establece del artículo 7º de la Ley 56 de 1981 [...] Entonces, no puede pasarse por alto que la actividad de generación eléctrica se regula por una ley especial que es la Ley 56 de 1981 y, por su parte, la Ley 383 de 1997 señaló reglas especiales del impuesto de industria y comercio que se aplican a la prestación de los servicios públicos domiciliarios y a algunas de sus actividades complementarias, entre ellas a la actividad de generación de energía eléctrica, donde remite precisamente a la Ley 56 de 1981.

**FUENTE FORMAL:** LEY 383 DE 1997 - ARTICULO 51 NUMERAL 1 / LEY 56 DE 1981 - ARTICULO 7

**SUMINISTRO DE ENERGIA - Comprende la venta y el transporte /  
COMERCIALIZADOR DE ENERGIA - Condiciones. Definición**

[...] el suministro de energía al que se comprometió EEPPM envuelve no solo el transporte sino la venta de la energía, sin que se pueda catalogar esta actividad como comercial, pues para que la demandante tribute como comercializador, la regla del artículo 51 de la Ley 383 de 1997 establece unas condiciones: 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.* Es decir, que deben reunirse dos condiciones: (i) que sea realizada por una empresa no generadora y (ii) que el destinatario no sea usuario final. Es claro que en este caso no se reúnen ninguna de las dos condiciones, pues EEPPM además de **ser generadora**, suministra la energía a **un usuario final**. Ni siquiera en el evento de que se demuestre que la energía que le vende a Siderúrgica de Boyacá sea la generada por ella misma, podría aplicarse esta regla, porque sigue siendo suministrada a un usuario final. Además, la actividad de los comercializadores no necesariamente tiene que consistir en *compra y venta* de energía, para lo cual resulta pertinente la definición que hace el Ministerio de Minas y Energía, según la cual, *“Los comercializadores son aquellos que atienden a los usuarios y les prestan el servicio de facturación. Estos les pueden vender energía a los grandes usuarios a precios libres o a los restantes a precios regulados”*.

**FUENTE FORMAL:** LEY 383 DE 1997 - ARTICULO 51 NUMERAL 3 / LEY 56 DE 1981 - ARTICULO 7

**DOBLE INSTANCIA - Se aplica a procesos judiciales no a trámites administrativos / RECURSO DE RECONSIDERACION - Su estructura y trámite no está prevista por competencias verticales o por una relación de inferior y superior jerárquico sino de funcionarios de distintas unidades en un plano horizontal / CERTIFICADO DEL REVISOR O CONTADOR - Requisitos para que sirva de prueba contable / FACTURAS - Sirven de prueba del valor facturado por servicio de energía eléctrica y por concepto de contribución del sector eléctrico e impuesto de timbre**

[...] el principio de doble instancia está consagrado en el artículo 31 de la Constitución Política, así: *Art. 31. Toda **sentencia judicial** podrá ser apelada o*

*consultada, salvo las excepciones que consagre la ley. El superior no podrá agravar la pena impuesta cuando el condenado sea apelante único.* De la norma transcrita es claro, que el principio constitucional invocado por la demandante tiene aplicación en procesos judiciales y no está referido a los de naturaleza administrativa, en los que se profieren actos administrativos y no sentencias judiciales. Por consiguiente, la Sala advierte que la inconformidad del demandante, tratándose de actos administrativos, corresponde a la falta de competencia del funcionario que profirió la Resolución por medio de la cual se decidió el recurso de reconsideración. En relación con el recurso de reconsideración, la normativa tributaria regula de manera especial este medio de impugnación en el artículo 720 E.T. y, sobre la competencia, no se advierte que los funcionarios competentes para decidir el recurso, sean superiores jerárquicos de quienes imponen las sanciones, es decir, que la estructura y trámite del recurso no está dispuesto por competencias verticales o por una relación de inferior y superior jerárquico sino de funcionarios de distintas unidades en un plano horizontal [...] Ahora bien, en los actos demandados, se impuso a la demandante una sanción equivalente al 20% de los ingresos brutos obtenidos en el año 2000. Sin embargo, tanto en vía gubernativa como ante esta jurisdicción, EEPPM ha discutido la realidad de la base para imponer la sanción, pues en ella se incluyeron conceptos pagados por Siderúrgica de Boyacá, tales como: contribución del sector eléctrico y timbre que no representan ingresos para la demandante. Como prueba de lo anterior, adjunta una certificación del contador en la que se discriminan los valores pagados por tales conceptos y por consumos facturados. Para la Sala, la certificación del contador no ofrece el suficiente respaldo probatorio para desvirtuar los ingresos brutos que tomó la demandada como base para liquidar la sanción. Aunque conforme al artículo 777 del Estatuto Tributario, serán suficientes las certificaciones de los contadores o revisores fiscales, la Sala ha indicado que para que estos certificados sean válidos como prueba contable *“deben llevar al convencimiento del hecho que se pretende probar, sujetándose a las normas que regulan el valor probatorio de la contabilidad; deben expresar si la contabilidad se lleva de acuerdo con las prescripciones legales; si los libros se encuentran registrados en la Cámara de Comercio; si las operaciones están respaldadas por comprobantes internos y externos, y si reflejan la situación financiera del ente económico. (...).Deben contener algún grado de detalle en cuanto a los libros, cuentas o asientos correspondientes a los hechos que pretenden demostrarse; no pueden versar sobre las simples afirmaciones acerca de las operaciones contables de que dichos funcionarios dan cuenta, pues “en su calidad de profesional de las ciencias contables y responsable de la contabilidad o de la revisión y análisis de las operaciones de un ente social, está en capacidad de indicar los soportes, asientos y libros contables donde aparecen registrados las afirmaciones vertidas en sus certificaciones”.* En efecto, el certificado aportado por la demandante no detalla que los valores pagados por contribución del sector eléctrico hayan afectado una cuenta por pagar a terceros, como tampoco que el impuesto de timbre haya sido efectivamente consignado a favor de la Nación. Para la Sala, el certificado no ofrece el convencimiento necesario para establecer que se trató de ingresos de terceros y que no hicieron parte de los ingresos de la demandante. En tales condiciones, hubieran servido para este propósito, las facturas en las que se pudiera evidenciar el valor facturado por el servicio de energía eléctrica y por concepto de la contribución del sector eléctrico y del impuesto de timbre.

**FUENTE FORMAL:** CONSTITUCION POLITICA - ARTICULO 31 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 691 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 720 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 721 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 777

**NOTA DE RELATORIA:** Sobre la competencia para resolver el recurso de reconsideración ver sentencias del Consejo de Estado, Sección Cuarta, de 14 de abril de 2011, Radicado 15001-23-31-000-2003-00624-01(17930), M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y 13 de octubre de 2011, Radicado 17001-23-31-000-2009-00035-01(18280), M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

**NOTA DE RELATORIA:** Sobre el valor probatorio de las certificaciones de los contadores o revisores fiscales se citan sentencias del Consejo de Estado, Sección Cuarta, de 14 de junio de 2002, Exp. 12840, M.P. Ligia López Díaz; 25 de noviembre de 2004, Exp. 14155, M.P. María Inés Ortiz Barbosa; 11 de septiembre de 2006, Exp. 14754, M.P. Juan Ángel Palacio Hincapié; 30 de noviembre de 2006, Exp. 14846, M.P. Héctor Romero Díaz y 29 de abril de 2010, Exp. 16886, M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

**NOTA DE RELATORIA:** Con salvamento de voto del Consejero Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

## **CONSEJO DE ESTADO**

### **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

#### **SECCION CUARTA**

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

Bogotá D. C., veintitrés (23) de enero de dos mil catorce (2014)

**Radicación número: 15001-23-31-000-2003-00594-01(17929)**

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

**Demandado: MUNICIPIO DE TUTA - BOYACA**

#### **FALLO**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 15 de abril de 2009 del Tribunal Administrativo de Boyacá. La parte resolutive del fallo apelado dispuso:

***“Primero:** Se declara la nulidad de la Resolución No. 000004 del 25 de julio de 2002 y 000009 del 7 de noviembre de 2002, expedidas por el Tesorero Municipal de Tuta por medio de los cuales, por la primera, se sanciona a las Empresas Públicas de Medellín por no declarar por el período gravable del año 2001, y la segunda, que resolvió el recurso de reconsideración contra la Resolución Sanción, por los motivos expuestos en esta providencia.*

***Segundo:** A título de restablecimiento del derecho, se indica que por este período gravable, la accionante no está obligada a presentar la declaración mencionada, ni a cancelar impuesto por la actividad comercial*

de venta de su fluido eléctrico, siempre encuadrado dentro de los hechos de esta demanda.”<sup>1</sup>

## ANTECEDENTES

El 3 de abril de 2002, el Municipio de Tuta (Boyacá) emplazó a Empresas Públicas de Medellín E.S.P. (EEPPM), para que, dentro del término de un mes<sup>2</sup>, cumpliera con la obligación de presentar la declaración tributaria de Impuestos de Industria y Comercio Avisos y Tableros, por el período gravable 2001. La actora dio respuesta al emplazamiento en el sentido de indicar que no es sujeto pasivo del impuesto por alguna actividad de las relacionadas con la prestación de los servicios públicos domiciliarios en esa jurisdicción<sup>3</sup>.

El 25 de julio de 2002, el Municipio profirió la Resolución 000004<sup>4</sup> por la cual impuso a EEPPM sanción por no declarar en cuantía de \$2.456.698.519, por no declarar el impuesto de industria y comercio del año 2001.

Previa interposición del recurso de reconsideración<sup>5</sup>, mediante la Resolución 000009 del 7 de noviembre de 2002<sup>6</sup>, el Municipio confirmó el acto recurrido.

## DEMANDA

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

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

- 1. Resolución Sanción No. 000004 del 25 de julio de 2002 por medio de la cual el Municipio de Tuta sanciona por no declarar a las Empresas Públicas de Medellín E.S.P. por una suma equivalente al 20% de los ingresos brutos determinados por el período gravable de **2001**, para un total de **\$2.456.698.519** pesos.*
- 2. Resolución No. 000009 del 7 de noviembre de 2002 Por medio de la cual se resuelve el recurso de Reconsideración contra la Resolución Sanción No. 000004 del 25 de julio de 2001.*
- 3. Que se declare que las Empresas Públicas de Medellín no son sujeto pasivo del impuesto de Industria y Comercio y Avisos en el*

---

<sup>1</sup> Folio 297

<sup>2</sup> Folios 3 a 4

<sup>3</sup> Folios 5 a 10.

<sup>4</sup> Folios 11 a 17.

<sup>5</sup> Folios 18 a 35.

<sup>6</sup> Fls. 39 a 42

*Municipio de Tuta, por la vigencia de 2001, y que por lo tanto, no están obligadas a reconocer suma alguna al ente territorial por este concepto.*

- 4. Que en consecuencia, las Empresas Públicas de Medellín tampoco están obligadas a declarar por el citado impuesto, ni a cancelar ninguna sanción por no presentar declaración de impuestos por concepto de impuesto de Industria Y comercio y Avisos en el municipio de TUTA en el período mencionado.*
- 5. Que a título de restablecimiento, y en el evento de que las Empresas Públicas de Medellín E.S.P. sean obligadas por el Municipio a cancelarle coactivamente suma alguna por concepto de impuesto de industria y comercio y avisos, ésta sea devuelta con intereses comerciales.*
- 6. Que se condene en costas al municipio.<sup>7</sup>*

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

El concepto de la violación se sintetiza así:

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

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

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

La materia imponible es, en este caso, la propiedad de las obras para transmisión y generación de energía eléctrica; la base gravable son los kilovatios instalados en la respectiva central generadora, y la tarifa es de \$5 anuales por cada kilovatio

---

<sup>7</sup> Folios 96 y 97

instalado, reajutable de acuerdo con el porcentaje del índice nacional de incremento de costo de vida. El sujeto activo es el municipio en cuya jurisdicción está la central generadora, y el sujeto pasivo es la entidad propietaria de las obras.

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

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

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

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

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

#### **CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

El apoderado del Municipio de Tuta contestó la demanda oponiéndose a sus pretensiones, con los siguientes argumentos:

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

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

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

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

Corresponde a cada ente territorial donde se desarrollen actividades de generación, en virtud de su autonomía, decidir si adopta el régimen especial de la Ley 56 de 1981, gravando la capacidad instalada o si, por el contrario, prefiere adoptar el régimen general de la Ley 14 de 1983 y, en ese caso, gravar los ingresos brutos provenientes de la comercialización de la energía generada. Al respecto hace referencia a la jurisprudencia del Consejo de Estado<sup>8</sup> que interpretó

---

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

la expresión “*podrán ser gravadas*” contenida en el literal a) del artículo 7 de la Ley 56 de 1981.

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

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

La Ley 14 de 1983 no es muy clara en cuanto a la territorialidad y para evitar la doble tributación, fue complementada por la Ley 49 de 1990. Con base en las normas aludidas, se ha proferido reiterada jurisprudencia<sup>9</sup>, para evitar que se cobre el impuesto a ingresos comerciales que ya han tributado como ingresos industriales.

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

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

En el presente caso, es incontrovertible el hecho de que la energía vendida por la actora no solo proviene de sus plantas generadoras, sino que, en alguna proporción, es adquirida a terceros para su posterior comercialización, es decir, que la empresa actúa tanto como generador como comercializador y, en

---

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

consecuencia, debe pagar el impuesto proporcional correspondiente, motivo por el cual, es procedente la sanción por no declarar.

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

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

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

### **SENTENCIA APELADA**

El Tribunal accedió a las pretensiones de la demanda por las siguientes razones.

Con fundamento en la jurisprudencia del Consejo de Estado<sup>10</sup>, sostuvo que en la etapa de producción ya se ha generado el impuesto de industria y comercio, y por lo tanto, su gravamen en el periodo de comercialización significaría una doble tributación sobre el mismo hecho.

Las partes no se sujetaron al punto concreto en controversia, esto es, si la demandante estaba o no obligada a presentar declaración de industria y comercio

---

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

en el Municipio de Tuta, bajo sus parámetros tributarios. EEPPM debió dejar muy en claro que su tributación se realizó en la etapa de producción o generación de la energía y, a su vez, el Municipio no planteó cuáles eran sus elementos de certeza sobre el incumplimiento que dio lugar a la sanción.

Las partes realizaron una discusión sobre algo ya definido por el Consejo de Estado, esto es, la imposición de tributos a productores que comercializan su producto final. El Municipio debió tener en cuenta, al menos, los siguientes elementos para aplicar la sanción:

- Que EEPPM no era productor sino comercializador mediante compra en el mercado, esto es, que su actividad no era generar energía, tal como se probó en este caso.
- Que si era productor y/o comercializador de energía, ya había cumplido con su obligación en otro u otros municipios donde la generó o la compró.
- Que tuviera seguridad plena sobre los dos elementos nombrados para efectos de poder determinar el tributo presuntamente evadido, lo cual no se probó tampoco en esta investigación.

La demandante debió circunscribirse a estos elementos, indicando su tributación en otros municipios y su condición de generador de energía.

Finalmente, concluyó que el poder sancionador debe sujetarse a reglas estrictas, taxativas y a hechos o conductas reales, que en el caso no se presentaron.

### **RECURSO DE APELACIÓN**

El Municipio de Tuta, inconforme con la decisión de primera instancia, apeló la decisión.

Sostuvo que el Tribunal no hizo referencia a la vigencia y aplicación de la Ley 56 de 1981, ni tampoco de la Ley 14 de 1983, régimen general y las Leyes 142 de 1994 y 383 de 1997, régimen de servicios públicos. Además, enmarcó el problema jurídico en la facultad sancionadora del Municipio y no en establecer si EPM es sujeto pasivo del impuesto en la jurisdicción de Tuta.

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

El hecho de que la actora, empresa vendedora, también sea un agente generador de energía, no prueba que la energía que le vendió a DIACO fue generada por ella. Es un hecho incontrovertible que esa empresa también compra energía a terceros para suplir su mercado y no es posible demostrar, con exactitud de dónde proviene la energía que vendió, si de una de sus plantas o de compras a terceros, por lo que debe concluirse que la supuesta comercialización de la producción no está probada.

La carga de la prueba le corresponde al contribuyente, a efectos de descontar de la base gravable comercial los ingresos sobre los que ya hubiera tributado en calidad de industrial<sup>11</sup>.

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

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

---

<sup>11</sup> Artículo 154 numeral 2 del Decreto 1421 de 1993.

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

El Tribunal recurre a jurisprudencia que remite a la regla de causación del impuesto contenida en el artículo 77 de la Ley 49 de 1990, que se aplica al régimen general del impuesto de industria y comercio, pero no a la generación eléctrica ni a los servicios públicos domiciliarios que se rigen por norma especial. El citado artículo está condicionado a que se tenga como base gravable los *ingresos brutos* provenientes de la comercialización de la producción, luego no puede aplicarse directamente a la generación de energía eléctrica, regida por una norma especial como es el literal a) del artículo 7º de la Ley 56 de 1981<sup>12</sup> cuya base gravable son *los kilovatios de capacidad instalada* y no los ingresos brutos provenientes de la comercialización de la producción.

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

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

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

---

<sup>12</sup> 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.

*final* en el Municipio de Tuta, EEPPM debe pagar el tributo en el ente demandado, sobre el valor promedio mensual facturado.

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

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

#### **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

**La parte demandante** solicita que se confirme la sentencia apelada, e insiste en que el Municipio de Tuta, sin justificación, ha desconocido los principios jurisprudenciales del Consejo de Estado, contenidos en las sentencias del 21 de noviembre de 2005; 6 de julio de 2006, Exp. 14384; 17 de noviembre de 2006, Exp. 15274; 28 de mayo de 2009, Exp. 16987 y 16228 del 23 de julio 2009.

**La parte demandada** reitera lo expuesto en la contestación de la demanda y en el recurso de apelación. Precisa que, en el caso particular de Tuta, EEPPM le vendió energía o suministró el servicio a un usuario final, Siderúrgica de Boyacá S.A., actividad de prestación de servicio público domiciliario de energía eléctrica que causa el impuesto en el municipio donde se presta el servicio al usuario final, hecho gravable del que deriva la obligación de la demandante de declarar y pagar el impuesto de industria y comercio y, por lo tanto, la sanción por no declarar.

**El Ministerio Público** solicita confirmar la sentencia apelada, con fundamento en lo siguiente:

La jurisprudencia de la Sección Cuarta ha precisado<sup>13</sup>, con fundamento en los artículos 7º de la Ley 56 de 1981 y 51 de la Ley 383 de 1997, que la generación de energía eléctrica es una actividad industrial y que, tratándose de las entidades propietarias de obras para generación de energía eléctrica, el impuesto de industria y comercio está regulado por el artículo 7º de la Ley 56 de 1981 y no por la Ley 14 de 1983.

Asimismo, dijo que las entidades propietarias de las obras para generación de energía eléctrica que realizaban actividades de distribución, transmisión o comercialización y demás labores complementarias, pagaban el impuesto de conformidad con la Ley 56 de 1981, en el municipio donde estuviera la central generadora, ya que la actividad industrial necesariamente envolvía la comercialización de la producción.

Así pues, la actividad de generación de energía eléctrica no pierde su carácter industrial por la comercialización que realice la empresa, actividad que precisamente goza del tratamiento especial consagrado en la Ley 56 de 1981, la cual no se aplica en forma concurrente con la Ley 14 de 1983.

El Municipio de Tuta admite en su recurso de apelación que la EEPPM es generadora de energía y que no realiza esta actividad en su jurisdicción, pero que debe pagar por las múltiples actividades que realice, según lo dispuesto por el artículo 51 de la Ley 383 de 1997, en este caso, por la venta que realizó a la Empresa Siderúrgica de Boyacá.

En los términos 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, pero se deben tener en cuenta las siguientes reglas: (i) que la generación de energía sigue gravada en forma especial; (ii) el municipio donde se causa en las actividades de transmisión y conexión y, (iii) en la venta que hacen las no generadoras a destinatarios que no sean usuarios finales.

Por consiguiente, la venta de energía efectuada por EEPPM a Siderúrgica de Boyacá S.A. en el Municipio de Tuta, no causa el impuesto de industria y comercio en esta jurisdicción, porque dicha empresa es generadora y esa venta, como actividad comercial, está inmersa en la actividad industrial de generación de

---

<sup>13</sup> Sentencias del 6 de julio de 2006, Exp. 14384, C.P. Ligia López Díaz; 17 de noviembre de 2006, Exp. 15274, C.P. Juan

energía sometida al régimen especial de la Ley 56 de 1981 en el municipio donde se encuentre la planta de generación.

En estas condiciones, la sociedad demandante no es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio en el Municipio de Tuta y, en consecuencia, no podía ser sancionada por no presentar declaración de dicho tributo.

En cuanto al argumento de la apelante, según el cual Siderúrgica de Boyacá S.A. es el usuario final en la venta realizada por la actora y que, por tanto, la venta está gravada de conformidad con el artículo 51 de la Ley 383 de 1997, sostiene que Siderúrgica de Boyacá es intermediaria entre la generadora de energía y el usuario final, por lo que no puede dársele la connotación que le atribuye el Municipio demandado.

### **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

Por haber sido negado el proyecto de fallo presentado por el Consejero Ponente en la Sala del 16 de agosto de 2012<sup>14</sup>, corresponde a este Despacho presentar nuevo proyecto en el que se recoge la posición mayoritaria de la Sala.

Corresponde a la Sala determinar si EEPPM debe pagar al Municipio de Tuta el impuesto de industria y comercio por las ventas de energía a Siderúrgica de Boyacá S.A., situada en ese municipio. Lo anterior, por cuanto a dicha actividad se le aplica lo dispuesto en el artículo 51 de la Ley 383 de 1997.

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

---

Ángel Palacio Hincapié; y del 11 de septiembre de 2006, Exp. 14043, C.P. Héctor J. Romero Díaz.

Al respecto, la Sala reitera el criterio expuesto en 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, en el que se analizó el mismo punto en un asunto entre las mismas partes.

En primer término, está probado que EEPPM es propietaria de plantas de generación de energía eléctrica en diferentes municipios del país<sup>15</sup>, a quienes les ha pagado el impuesto de industria y comercio, según lo establecido en la Ley 56 de 1981, aspecto no controvertido por el ente demandado.

Según el Acuerdo 69 de 1997, EEPPM tiene por objeto social *“la prestación de los **servicios públicos domiciliarios** de acueducto, alcantarillado, **energía**, distribución de gas combustible, telefonía fija pública básica conmutada y telefonía local móvil en el sector rural, y demás servicios de telecomunicaciones. Podrá también prestar el servicio público domiciliario de aseo, **así como las actividades complementarias propias de todos y cada uno de estos servicios públicos y el tratamiento y aprovechamiento de las basuras**”*<sup>16</sup> (Negrillas fuera de texto).

De acuerdo con lo anterior, es claro que la demandante, además de ser empresa *propietaria de obras para la generación de energía eléctrica*, es prestadora del *servicio público de energía*, bajo esas condiciones, debe determinarse si debió declarar y pagar el impuesto de industria y comercio en Tuta, donde le suministró energía a la Siderúrgica de Boyacá.

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

De conformidad con el artículo 14.25 de la Ley 142 de 1994, servicios públicos *“[s]on todos los servicios y actividades complementarias a los que se aplica esta ley”*. En el artículo 14.21 *ibídem* se señalan cuáles son los servicios públicos y

---

<sup>14</sup> El 19 de junio de 2013, este Despacho recibió este expediente, según constancia secretarial que obra a folio 374.

<sup>15</sup> Fls. 231. Ninguna de ellas está ubicada en el Municipio de Tuta.

<sup>16</sup> Fl. 53

dentro de ellos se encuentra el de *energía*. Según la citada ley, el **servicio público domiciliario de energía eléctrica** se define así:

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

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

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

Por consiguiente, de la normativa transcrita y de los propios estatutos de la demandante, se puede establecer, para el caso concreto y de acuerdo con lo probado en el expediente, que legalmente EEPPM clasifica como una empresa de servicios públicos de energía eléctrica, por cuanto no solo presta el servicio público de energía sino que, además, realiza las actividades complementarias de ese servicio público, lo que hace que su objeto social se regule por lo dispuesto en las Leyes 142 y 143 de 1994, esta última por la cual se establece el régimen para la generación, interconexión, transmisión, distribución y comercialización de electricidad en el territorio nacional.

Ahora bien, como según lo dispuesto en el artículo 18 de la Ley 142 de 1994, las empresas de servicios públicos pueden prestar uno o más servicios públicos domiciliarios y, además, realizar actividades complementarias, la misma Ley les impone a las que tengan objeto múltiple, la obligación de ***“llevar contabilidad separada para cada uno de los servicios que presten; el costo y la modalidad de las operaciones entre cada servicio deben registrarse de manera explícita”***, lo que indica que existe una clara diferenciación entre las distintas actividades y servicios que presten este tipo de empresas.

Para la Sala, una interpretación sistemática de las normas que antes se han mencionado permite concluir que el Legislador al habilitar a las empresas de servicios públicos para que desarrollen diferentes actividades y que lleven

contabilidad separada por cada una de ellas, su intención fue la de generar independencia no solo interna sino externa, pues la empresa, a pesar de ser un solo ente económico, frente a cada una de las actividades se somete a las condiciones legales propias del servicio o de la actividad individualmente considerada.

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)

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

Precisamente, de acuerdo con la regulación propia de las empresas de servicios públicos, el artículo 51 de la Ley 383 de 1997, para efectos del impuesto de industria y comercio, prevé unas reglas especiales para la causación, sujeto activo y base gravable de cada una de esas actividades<sup>17</sup> y que para el caso de la **prestación de los servicios públicos domiciliarios** se causa (i) en donde se preste el servicio al usuario final y (ii) sobre el valor promedio mensual facturado.

Desde esa perspectiva, en el caso concreto, la actividad que desarrolló la demandante en el Municipio de Tuta corresponde a la de servicio público domiciliario de energía eléctrica<sup>18</sup>, pues transportó energía desde redes regionales de transmisión hasta el domicilio del usuario final que, en este caso, es la planta de la Empresa Siderúrgica de Boyacá ubicada en el mencionado ente territorial.

De los diferentes artículos de la Ley 143 de 1994, se determinan las distintas fases que comprende la prestación del servicio público domiciliario de energía, máxime cuando, según la Resolución 42 de 1999 de la Comisión de Regulación de Energía y Gas – CREG, el servicio público de electricidad o de energía eléctrica “comprende las actividades de generación, interconexión, transmisión, distribución y comercialización de energía eléctrica, de acuerdo con el artículo 1º de la Ley 143 de 1994 y el numeral 14.25 de la Ley 142 de 1994”.

Por lo tanto, son fases del servicio público domiciliario de energía, las siguientes:

---

<sup>17</sup> El mismo criterio se aplicó por esta Corporación para declarar la legalidad del Concepto 50613 de 1999 de la DIAN en el que se señalaba que la Ley 142 de 1993 en el artículo 24 al establecer el régimen tributario de las empresas prestadoras de servicios públicos contempló, en el numeral tercero que no se encontrarían sometidas a la renta presuntiva las empresas prestadoras de servicios públicos domiciliarios, situación que no se hacía extensiva a las empresas generadoras de energía, precisamente por tratarse de actividades distintas, sometidas a un régimen tributario diferente. Sentencia del 17 de agosto de 2001, Exp. 12129, M.P. Dr. Germán Ayala Mantilla.

**1. Generación de energía.** El artículo 24 de la Ley 143 de 1994, en relación con la generación de electricidad, establece:

*“La construcción de plantas generadoras con sus respectivas líneas de conexión a las redes de interconexión y transmisión, está permitida a todos los agentes económicos”.*

La Resolución 42 de 1999 de la Comisión de Regulación de Energía y Gas – CREG define al generador como la “persona natural o jurídica que produce energía eléctrica y tiene por lo menos una planta y/o unidad de generación conectada al Sistema Interconectado Nacional, bien sea que desarrolle esa actividad en forma exclusiva o en forma combinada con otra u otras actividades del sector eléctrico, cualquiera de ellas sea la actividad principal”.

Por lo tanto, la generación de energía comprende, además, las líneas de conexión, como infraestructura necesaria para llevar la energía a las redes de interconexión y transmisión.

El SIN es el Sistema Interconectado Nacional, es *“el sistema compuesto por los siguientes elementos conectados entre sí: las plantas y equipos de generación, la red de interconexión nacional, las redes regionales e interregionales de transmisión, las redes de distribución, y las cargas eléctricas de los usuarios, según lo previsto en el artículo 11 de la Ley 143 de 1994”*<sup>19</sup>.

Las empresas propietarias de generación de energía se pueden vincular a las redes de interconexión, mediante dos modalidades: (1) modalidad libre y (2) modalidad regulada, siendo ésta última la que interesa al caso concreto, pues según el artículo 31 de la Ley 143 de 1994, a través de esta modalidad, *“la firma generadora se compromete con una empresa comercializadora de energía o un usuario no regulado a suministrar cantidades fijas de energía eléctrica durante un determinado período y en un horario preestablecido”.*

En efecto, EEPPM se comprometió a suministrarle a Siderúrgica de Boyacá, como usuario no regulado<sup>20</sup>.

---

<sup>18</sup> Ley 142 de 1994. Art. 15. Personas que prestan servicios públicos. Pueden prestar los servicios públicos: 15.1. Las empresas de servicios públicos. (...).

<sup>19</sup> Resolución 42 de 1999 de la CREG

<sup>20</sup> Ley 143 de 1994 define al usuario no-regulado como la "persona natural o jurídica, con una demanda máxima superior a 2 MW por instalación legalizada, cuyas compras de electricidad se realizan a precios acordados libremente".

En conclusión, esta fase incluye la generación de la energía y su transporte hasta las redes de interconexión y transmisión, a través de las propias líneas de conexión de la planta generadora.

**2. Interconexión y transmisión.** A esta fase corresponde el acceso de la energía al Sistema Interconectado Nacional y el transporte a través las redes de interconexión y transmisión<sup>21</sup> que también están definidas en el artículo 11 de la Ley 143 de 1994, así:

***“Redes regionales o interregionales de transmisión:** conjunto de líneas de transmisión y subestaciones, con sus equipos asociados, destinadas al servicio de un grupo de integrantes del sistema interconectado nacional dentro de una misma área o áreas adyacentes, determinadas por la comisión de regulación de energía y gas.*

***Redes de distribución:** conjunto de líneas y subestaciones, con sus equipos asociados, destinados al servicio de los usuarios de un municipio o municipios adyacentes o asociados mediante cualquiera de las formas previstas en la Constitución Política”.*

La empresa generadora debe pagar unos cargos relacionados por el acceso y uso de las redes del Sistema Interconectado Nacional, que cubren *“en condiciones óptimas de gestión, los costos de inversión de las redes de interconexión, transmisión y distribución, según los diferentes niveles de tensión, incluido el costo de oportunidad de capital, de administración, operación y mantenimiento, en condiciones adecuadas de calidad y confiabilidad y de desarrollo sostenible. Estos cargos tendrán en cuenta criterios de viabilidad financiera”*<sup>22</sup>.

Las tarifas por el acceso y uso de las mencionadas redes, incluyen los siguientes cargos:

- a) Un cargo de conexión que cubrirá los costos de la conexión del usuario a la red de interconexión;
- b) Un cargo fijo asociado a los servicios de interconexión;
- c) Un cargo variable, asociado a los servicios de transporte por la red de interconexión<sup>23</sup>;

---

<sup>21</sup> Ley 143 de 1994. **ARTÍCULO 30.** Las empresas propietarias de redes de interconexión, transmisión y distribución permitirán la conexión y acceso de las empresas eléctricas, de otros agentes generadores y de los usuarios que lo soliciten, previo el cumplimiento de las normas que rijan el servicio y el pago de las retribuciones que correspondan.

<sup>22</sup> Artículo 39 de la Ley 143 de 1994

<sup>23</sup> Artículo 40 de la Ley 143 de 1994.

**3. Distribución y entrega de la energía al usuario final.** La energía es recibida en las redes de distribución ubicadas en jurisdicción del Municipio de Tuta, para ser finalmente entregada a la Siderúrgica de Boyacá en las condiciones pactadas en la oferta mercantil. Las redes de distribución están definidas en el artículo 11 de la Ley 143 de 1994, así:

*“Redes de distribución: conjunto de líneas y subestaciones, con sus equipos asociados, destinados al servicio de los usuarios de un municipio o municipios adyacentes o asociados mediante cualquiera de las formas previstas en la Constitución Política”.*

Ahora bien, el hecho de que EEPPM genere energía constituye una actividad complementaria e independiente a la de prestar el servicio público domiciliario de energía y, en tales condiciones, como se explicó, los efectos tributarios de cada una se someten a reglas diferentes, máxime cuando existe una regulación especial frente al impuesto de industria y comercio en este tipo de empresas, como es la señalada en el artículo 51 de la Ley 383 de 1997.

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*” sólo indica la forma en que se debe gravar esa actividad específica, sin que ello implique que el servicio público domiciliario y las demás actividades complementarias no lo estén. Ello se confirma con el hecho que la propia norma regule el tributo para el servicio público domiciliario (inciso 1º), la actividad de transmisión y conexión (numeral 2º) y la compraventa (numeral 3º).

Por consiguiente, al tratarse de un servicio público domiciliario –energía- y una actividad –generación-, que cuentan con una normativa propia, no puede aplicarse lo dispuesto en el artículo 77 de la Ley 49 de 1990<sup>24</sup>, como lo señala el Municipio apelante, pues tal conclusión se desprende del propio texto legal, así:

**ARTICULO 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*

<sup>24</sup> ARTICULO 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.

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

La norma transcrita consagra una regla de territorialidad del impuesto de industria y comercio para la *actividad industrial*, de acuerdo con la base gravable general de la *Ley 14 de 1983*, esto es, sobre los *ingresos brutos*. Pero cuando se trata de la actividad de generación de energía eléctrica realizada por propietarios de obras para la generación de energía eléctrica, la base gravable está constituida por la *capacidad de generación* expresada en *kilovatios* y no por los ingresos provenientes de la comercialización de la producción, como se establece del artículo 7º de la Ley 56 de 1981:

**ARTICULO 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 anuales (\$5,00) 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.*

(Negrillas fuera de texto).

Entonces, no puede pasarse por alto que la actividad de generación eléctrica se regula por una ley especial que es la Ley 56 de 1981 y, por su parte, la Ley 383 de 1997 señaló reglas especiales del impuesto de industria y comercio que se aplican a la prestación de los servicios públicos domiciliarios y a algunas de sus actividades complementarias, entre ellas a la actividad de generación de energía eléctrica, donde remite precisamente a la Ley 56 de 1981.

Ahora bien, aunque el párrafo 1º del artículo 51 de la Ley 383 de 1997, señale que los ingresos obtenidos por la prestación de los servicios públicos allí mencionados, no pueden ser gravados más de una vez por la misma actividad, debe reiterarse que cada una de las reguladas en el artículo son actividades independientes, por lo que el hecho de afirmar que la generadora pague el tributo de acuerdo con el artículo 7º de la Ley 56 de 1981 y también por prestar el servicio público domiciliario de energía, no implica una doble tributación, pues la

generación de energía eléctrica paga el tributo de acuerdo con los **kilovatios de capacidad**, mientras que la prestación del servicio público domiciliario de energía eléctrica, actividad diferente a la generación, paga el impuesto en donde se preste el servicio al usuario final sobre el **valor promedio mensual facturado**.

Lo anterior, permite concluir que las empresas generadoras propietarias de obras para la generación eléctrica continúan gravadas por su actividad industrial, conforme la Ley 56 de 1981 y, en relación con las demás actividades que desarrollen, se les aplican las reglas establecidas en el artículo 51 de la Ley 383 de 1997.

Del análisis expuesto se puede establecer que ninguna de las reglas señaladas en el artículo 51 de la Ley 383 de 1997 están condicionadas a que no se haya tributado por generación de energía, pues se reitera, cada actividad es independiente y tampoco puede entenderse que unas están comprendidas entre otras, pues ello no se establece expresamente del texto legal y, por el contrario, no es lo que se infiere de la interpretación de las normas que regulan los servicios públicos.

Por consiguiente, para la Sala, en aplicación de lo dispuesto en el inciso 1º del artículo 51 de la Ley 383 de 1997, la demandante como prestadora del servicio público de energía estaba obligada a pagar al Municipio de Tuta el impuesto de industria y comercio sobre el promedio mensual facturado a Siderúrgica de Boyacá, por el año gravable 2001.

Como en este caso se trata de un servicio público domiciliario que es la actividad que en realidad EEPPM realiza en el Municipio de Tuta, no resulta del caso determinar si la energía vendida en ese ente territorial proviene de sus plantas generadoras o si es adquirida de terceros, pues lo determinante en este caso fue la actividad que desarrolla en el Municipio demandado, que es la prestación del servicio de energía a un **usuario final**.

Ahora bien, el suministro de energía al que se comprometió EEPPM envuelve no solo el transporte sino la venta de la energía, sin que se pueda catalogar esta actividad como comercial, pues para que la demandante tribute como comercializador, la regla del artículo 51 de la Ley 383 de 1997 establece unas condiciones:

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.

Es decir, que deben reunirse dos condiciones: (i) que sea realizada por una empresa no generadora y (ii) que el destinatario no sea usuario final.

Es claro que en este caso no se reúnen ninguna de las dos condiciones, pues EEPPM además de **ser generadora**, suministra la energía a **un usuario final**. Ni siquiera en el evento de que se demuestre que la energía que le vende a Siderúrgica de Boyacá sea la generada por ella misma, podría aplicarse esta regla, porque sigue siendo suministrada a un usuario final.

Además, la actividad de los comercializadores no necesariamente tiene que consistir en *compra y venta* de energía, para lo cual resulta pertinente la definición que hace el Ministerio de Minas y Energía, según la cual, *“Los comercializadores son aquellos que atienden a los usuarios y les prestan el servicio de facturación. Estos les pueden vender energía a los grandes usuarios a precios libres o a los restantes a precios regulados”*.

Entonces, determinada la calidad de sujeto pasivo de EEPPM y que no presentó la declaración del impuesto de industria y comercio del año gravable 2000 en el Municipio de Tuta, la Sala procede a analizar si los actos acusados se ajustaron a la legalidad, teniendo en cuenta que la demandante ha discutido que no le fue respetado el *principio de doble instancia* y que la base sobre la cual se liquidó la sanción incluye conceptos que no corresponden a ingresos brutos de la contribuyente.

En primer término, se observa que el principio de doble instancia está consagrado en el artículo 31 de la Constitución Política, así:

*Art. 31. Toda **sentencia judicial** podrá ser apelada o consultada, salvo las excepciones que consagre la ley.*

*El superior no podrá agravar la pena impuesta cuando el condenado sea apelante único.*

De la norma transcrita es claro, que el principio constitucional invocado por la demandante tiene aplicación en procesos judiciales y no está referido a los de

naturaleza administrativa, en los que se profieren actos administrativos y no sentencias judiciales<sup>25</sup>.

Por consiguiente, la Sala advierte que la inconformidad del demandante, tratándose de actos administrativos, corresponde a la falta de competencia del funcionario que profirió la Resolución por medio de la cual se decidió el recurso de reconsideración.

En relación con el recurso de reconsideración, la normativa tributaria regula de manera especial este medio de impugnación en el artículo 720 E.T. y, sobre la competencia<sup>26</sup>, no se advierte que los funcionarios competentes para decidir el recurso, sean superiores jerárquicos de quienes imponen las sanciones<sup>27</sup>, es decir, que la estructura y trámite del recurso no está dispuesto por competencias verticales o por una relación de inferior y superior jerárquico sino de funcionarios de distintas unidades en un plano horizontal.

En el escrito de oposición de la demandada se establece que el Municipio no cuenta con una estructura orgánica que permita que los recursos sean decididos por funcionarios distintos, como ocurre a nivel nacional, por lo que la competencia ha sido asignada al Tesorero Municipal, situación que tampoco riñe con lo dispuesto en el artículo 720 E.T., pues permite que cuando *“el acto haya sido proferido por el administrador de impuestos o sus delegados, el recurso de reconsideración deberá interponerse ante el mismo funcionario”*, sin que el demandante haya probado que el Tesorero Municipal no tenía esa competencia.

Ahora bien, en los actos demandados, se impuso a la demandante una sanción equivalente al 20% de los ingresos brutos obtenidos en el año 2000. Sin embargo, tanto en vía gubernativa como ante esta jurisdicción, EEPPM ha discutido la realidad de la base para imponer la sanción, pues en ella se incluyeron conceptos pagados por Siderúrgica de Boyacá, tales como: contribución del sector eléctrico y timbre que no representan ingresos para la demandante. Como prueba de lo

---

<sup>25</sup> “4.3. La posibilidad de acudir ante una segunda instancia merced al recurso de apelación no es, entonces, un principio absoluto como erradamente lo considera el demandante. Además, la Sala debe precisar que el principio consagrado en el artículo 31 superior fue concebido para *sentencias judiciales*, mientras el reclamo del demandante en el asunto que se examina tiene que ver con normas que regulan el procedimiento administrativo de índole tributaria; es decir, los preceptos impugnados no están referidos a procesos judiciales al cabo de los cuales se puedan proferir sentencias, sino a determinados trámites que se pueden adelantar ante las autoridades tributarias, cuyas decisiones podrán ser posteriormente sometidas a juzgamiento ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo”. C-739/06.

<sup>26</sup> Art. 721 E.T. Corresponde al jefe de la unidad de recursos tributarios, fallar los recursos de reconsideración contra los actos de determinación de impuestos y que imponen sanciones (...).

<sup>27</sup> Art. 691 E.T. Corresponde al jefe de la unidad de liquidación, (...) proferir (...); así como la aplicación y reliquidación de las sanciones por extemporaneidad, corrección, inexactitud, por no declarar, (...)

anterior, adjunta una certificación del contador en la que se discriminan los valores pagados por tales conceptos y por consumos facturados<sup>28</sup>.

Para la Sala, la certificación del contador no ofrece el suficiente respaldo probatorio para desvirtuar los ingresos brutos que tomó la demandada como base para liquidar la sanción.

Aunque conforme al artículo 777 del Estatuto Tributario, serán suficientes las certificaciones de los contadores o revisores fiscales, la Sala ha indicado que para que estos certificados sean válidos como prueba contable *“deben llevar al convencimiento del hecho que se pretende probar, sujetándose a las normas que regulan el valor probatorio de la contabilidad; deben expresar si la contabilidad se lleva de acuerdo con las prescripciones legales; si los libros se encuentran registrados en la Cámara de Comercio; si las operaciones están respaldadas por comprobantes internos y externos, y si reflejan la situación financiera del ente económico. (...).Deben contener algún grado de detalle en cuanto a los libros, cuentas o asientos correspondientes a los hechos que pretenden demostrarse; no pueden versar sobre las simples afirmaciones acerca de las operaciones contables de que dichos funcionarios dan cuenta, pues “en su calidad de profesional de las ciencias contables y responsable de la contabilidad o de la revisión y análisis de las operaciones de un ente social, está en capacidad de indicar los soportes, asientos y libros contables donde aparecen registrados las afirmaciones vertidas en sus certificaciones<sup>29,30</sup>.*

En efecto, el certificado aportado por la demandante no detalla que los valores pagados por contribución del sector eléctrico hayan afectado una cuenta por pagar a terceros, como tampoco que el impuesto de timbre haya sido efectivamente consignado a favor de la Nación.

Para la Sala, el certificado no ofrece el convencimiento necesario para establecer que se trató de ingresos de terceros y que no hicieron parte de los ingresos de la demandante. En tales condiciones, hubieran servido para este propósito, las facturas en las que se pudiera evidenciar el valor facturado por el servicio de

---

<sup>28</sup> FI. 36.

<sup>29</sup> Sentencias de 25 de noviembre de 2004 Exp.14155 C. P. María Inés Ortiz Barbosa y de 30 de noviembre de 2006, Exp. 14846, C.P. Héctor Romero Díaz.

<sup>30</sup> Sentencias de 14 de junio de 2002, Exp. 12840. M.P. Ligia López Díaz, de 11 de septiembre de 2006, Exp. 14754, M.P. Juan Ángel Palacio Hincapié y de 29 de abril de 2010, Exp. 16886, M.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, entre otras.

energía eléctrica y por concepto de la contribución del sector eléctrico y del impuesto de timbre.

En consecuencia, no existe prueba suficiente que permita a la Sala tener plena certeza de que la suma que sirvió de base para liquidar la sanción por no declarar, no corresponda a los ingresos brutos obtenidos por la contribuyente.

Por lo expuesto, la Sala revocará la sentencia impugnada y, en su lugar, negará las pretensiones de la demanda.

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. **REVÓCASE** la sentencia del 15 de abril de 2009 del Tribunal Administrativo de Boyacá, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia. En su lugar:
2. **NIÉGANSE** las pretensiones de la demanda.

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

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

**CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ  
BÁRCENAS**  
Presidente de la Sección

**HUGO FERNANDO BASTIDAS**

**GO FERNAND**

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**

**EMPRESAS PUBLICAS DE MEDELLIN - No podía prestar el servicio de**

**comercialización y distribución de energía desde sus propias redes regionales o locales de transmisión hasta la Siderúrgica de Boyacá en el municipio de Tuta porque no tiene planta de generación de energía en ese municipio / ACTIVIDAD DE COMERCIALIZACION DE ENERGIA - Quien la desarrolla no se convierte por ese hecho en transportador ni en sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio por prestación del servicio público domiciliario de energía / OPERACIONES DE COMERCIALIZACION DE ENERGIA ADQUIRIDA POR EMPRESAS GENERADORAS - Se les aplica el numeral 3 del artículo 51 de la Ley 383 de 1997 porque en esos casos los generadores no actúan como tales, sino como comercializadores / COMERCIALIZACION DE ENERGIA ADQUIRIDA CON DESTINO A USUARIOS FINALES NO REGULADOS - La aplicación del numeral 3 del artículo 51 de la Ley 383 de 1997 evita la doble tributación porque el impuesto no se liquida sobre los ingresos percibidos en el municipio en el que se entrega la energía al usuario final, sino sólo sobre los ingresos de la comercialización**

Mi disentimiento radica en el hecho de que en la sentencia se partió del supuesto, a mi juicio, errado de que la parte actora prestó el servicio público domiciliario de energía eléctrica en el municipio de Tuta. Y se dijo que prestó ese servicio porque *“transportó energía desde redes regionales de transmisión hasta el domicilio del usuario final que, en este caso, es la planta de la empresa Siderúrgica de Boyacá ubicada en el mencionado ente territorial”*. Considero que esa afirmación es inexacta puesto que en los hechos que la Sala admitió como probados está el de que la parte actora posee plantas de generación y de transmisión de energía eléctrica en diferentes municipios del país, **menos** en el Municipio de Tuta, de manera que era imposible que la parte actora prestara el servicio de comercialización y distribución de energía eléctrica desde sus propias redes regionales o locales de transmisión hasta el domicilio de la Siderúrgica, en calidad de usuario final no regulado [...] En efecto, si quien prestó el servicio de distribución fue EBSA, a la parte actora, en calidad de comercializadora le correspondía recaudar los cargos por uso de las redes de transmisión regional y local a cargo del usuario no regulado. Por ejecutar ese acto de intermediación, la parte actora no se convierte en transportador y, menos, en sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio por la actividad de servicio público domiciliario de energía eléctrica [...] Considero que la Sala debió concluir que la parte actora si era sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio pero no por la prestación del servicio público domiciliario de energía eléctrica, sino por la actividad de comercialización y, por tanto, gravada en el municipio del domicilio del vendedor, habida cuenta de que en el expediente no hay ninguna prueba que permita concluir que la energía comercializada fue exclusivamente la generada. Por el contrario, en el expediente hay prueba que da cuenta de que la parte actora hizo compras en bloque de energía. Por lo tanto, debió probar que todo lo comercializado fue de lo generado para determinar que, en este caso, le correspondía tributar conforme con las reglas del artículo 7 de la Ley 56 de 1981. Como no lo hizo era pertinente aplicar las reglas del numeral 3º del artículo 51 de la Ley 383 de 1997. Ahora, en la sentencia se dijo que no era pertinente aplicar al caso concreto las reglas del numeral 3º del artículo 51 de la Ley 383 de 1997. Considero que si bien esa regla se aplica a las operaciones de comercialización por comercializadores puros, es pertinente aplicarla a las operaciones de comercialización de energía adquirida por empresas generadoras, puesto que, en esos casos, los generadores no actúan como generadores, sino como comercializadores [...]. De manera que, una interpretación armónica del artículo 51 de la Ley 383 de 1997 y de la Ley 142 de 1994 permite aplicar a la comercialización de energía adquirida con destino a usuarios finales no regulados, el numeral 3º del artículo 51 de la Ley 383 de 1997, puesto que, para evitar la

doble tributación, en últimas, al aplicar esa regla, el impuesto no se grava sobre los ingresos percibidos en la jurisdicción del municipio en la que se entrega la energía al usuario final no regulado, sino sobre los ingresos provenientes de la comercialización, exclusivamente. Eso sí, el impuesto se causa en la jurisdicción del municipio del domicilio del vendedor.

**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCION CUARTA**

**SALVAMENTO DE VOTO**

**Consejero: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS**

**Radicación número: 15001-23-31-000-2003-00594-01(17929)**

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

**Demandado: MUNICIPIO DE TUTA – BOYACA**

Con el acostumbrado respeto me separo de la decisión que tomó la Sala en el asunto de la referencia en el sentido de revocar la sentencia del 15 de abril de 2009, proferida por el Tribunal Administrativo de Boyacá.

Mi disentimiento radica en el hecho de que en la sentencia se partió del supuesto, a mi juicio, errado de que la parte actora prestó el servicio público domiciliario de energía eléctrica en el municipio de Tuta. Y se dijo que prestó ese servicio porque *“transportó energía desde redes regionales de transmisión hasta el domicilio del usuario final que, en este caso, es la planta de la empresa Siderúrgica de Boyacá ubicada en el mencionado ente territorial”*.

Considero que esa afirmación es inexacta puesto que en los hechos que la Sala admitió como probados está el de que la parte actora posee plantas de generación y de transmisión de energía eléctrica en diferentes municipios del país, **menos** en el Municipio de Tuta<sup>31</sup>, de manera que era imposible que la parte actora prestara el servicio de comercialización y distribución de energía eléctrica desde sus propias redes regionales o locales de transmisión hasta el domicilio de la Siderúrgica, en calidad de usuario final no regulado.

---

<sup>31</sup> Página 18 de la sentencia.

La parte actora explicó que la distribución fue ejecutada por la Empresa de Servicio Público Domiciliario de Energía Eléctrica de Boyacá EBSA, hecho que no fue valorado por la Sala y que era relevante para resolver la litis.

En efecto, si quien prestó el servicio de distribución fue EBSA, a la parte actora, en calidad de comercializadora le correspondía recaudar los cargos por uso de las redes de transmisión regional y local a cargo del usuario no regulado. Por ejecutar ese acto de intermediación, la parte actora no se convierte en transportador y, menos, en sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio por la actividad de servicio público domiciliario de energía eléctrica.

En el caso concreto se debió tener en cuenta que la parte actora, en ejecución de una oferta mercantil, vendió a cierta siderúrgica, ubicada en el municipio de Tuta, grandes bloques de energía eléctrica. Este tipo de operación, entonces, se desarrolló dentro de la modalidad de mercado libre que es aquel “(...) *mercado de energía eléctrica en [el] que participan los usuarios no regulados y quienes los proveen de energía eléctrica.*”

Conforme lo precisó la Sala en sentencia del 16 de junio de 2011<sup>32</sup>, para efectos de determinar el impuesto de industria y comercio que le corresponde pagar a una empresa generadora de energía eléctrica se deben tener en cuenta varios supuestos. El primero, si la empresa generadora distribuye y comercializa la energía generada. Y el segundo, si la empresa generadora adquiere energía para comercializarla, o para comercializarla y distribuirla.

Para el primer caso, dijo la Sala que “*Las empresas generadoras que venden la energía generada con destino a usuarios no regulados (mercado libre), o a los comercializadores (mercado mayorista), o a los usuarios regulados (mercado regulado) (Generación-comercialización), son sujetos pasivos del ICA conforme con las reglas del artículo 7 de la Ley 56 de 1981.*”

Para el segundo, dijo que “*Las empresas generadoras o no generadoras que adquieren energía para venderla (actividad de comercialización), o para*

<sup>32</sup> CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS. Bogotá, D.C., Dieciséis (16) de junio de dos mil once (2011). Radicación: 080012331000200000260-01. N° Interno: 17279. Demandante: CORPORACIÓN ELÉCTRICA DE LAS COSTA ATLÁNTICA S.A. E.S.P. -CORELCA S.A. E.S.P.-Demandado: DISTRITO ESPECIAL INDUSTRIAL Y PORTUARIO DE BARRANQUILLA.

*venderla y distribuirla (actividad de distribución comercialización) son sujetos pasivos del ICA conforme con las reglas del numeral 3 del artículo 51 de la Ley 383 de 1997 (actividad de comercialización) o conforme con las reglas del inciso primero del artículo 51 de la Ley 383 de 1997 (actividad de distribución comercialización). En consecuencia, el impuesto se causa en el municipio que corresponda al domicilio del vendedor sobre el valor promedio mensual facturado, en el primer caso, o, en el municipio **en donde se preste el servicio al usuario final** sobre el valor promedio mensual facturado, en el segundo caso.”*

En el presente asunto la parte actora alegó que era una empresa generadora que comercializaba la energía generada pero que no la distribuyó directamente al Municipio de Tuta porque no tenía redes de transmisión en ese municipio.

La Sala valoró el acervo probatorio a efectos de determinar lo dicho por la parte actora, pero concluyó que la parte actora prestó el servicio público domiciliario de energía eléctrica.

Reitero que esa valoración fue errada, puesto que si se partió del hecho probado de que la parte actora no distribuyó la energía eléctrica, por el simple hecho de carecer de activos de transmisión, de plano estaba descartado que la parte actora haya prestado el servicio público domiciliario de energía eléctrica.

Considero que la Sala debió concluir que la parte actora si era sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio pero no por la prestación del servicio público domiciliario de energía eléctrica, sino por la actividad de comercialización y, por tanto, gravada en el municipio del domicilio del vendedor, habida cuenta de que en el expediente no hay ninguna prueba que permita concluir que la energía comercializada fue exclusivamente la generada. Por el contrario, en el expediente hay prueba que da cuenta de que la parte actora hizo compras en bloque de energía. Por lo tanto, debió probar que todo lo comercializado fue de lo generado para determinar que, en este caso, le correspondía tributar conforme con las reglas del artículo 7 de la Ley 56 de 1981. Como no lo hizo era pertinente aplicar las reglas del numeral 3º del artículo 51 de la Ley 383 de 1997.

Ahora, en la sentencia se dijo que no era pertinente aplicar al caso concreto las reglas del numeral 3º del artículo 51 de la Ley 383 de 1997. Considero que si

bien esa regla se aplica a las operaciones de comercialización por comercializadores puros, es pertinente aplicarla a las operaciones de comercialización de energía adquirida por empresas generadoras, puesto que, en esos casos, los generadores no actúan como generadores, sino como comercializadores.

Además, así el numeral 3º del artículo 51 de la Ley 383 de 1997 establezca que el impuesto de Industria y Comercio por la comercialización de energía eléctrica se genera cuando se vende a usuarios no finales y, en este caso, la siderúrgica es un usuario final no regulado, no debe perderse de vista que cuando se vende a un usuario final pero la distribución se hace por medio de otra empresa de servicios públicos domiciliarios, esa operación no se puede calificar como servicio público domiciliario de energía eléctrica, porque, para que lo sea, es necesario que el que comercialice, además, distribuya. Sólo así tanto el ingreso por la venta como el ingreso por la distribución son de un mismo operador y, por eso, tales ingresos están gravados en la jurisdicción del municipio en el que se presta el servicio público domiciliario.

Cuando son dos operadores los que intervienen en la operación, uno que comercializa y otro que distribuye, así dentro del componente de ingresos que percibe el comercializador se encuentren los cargos por uso de las redes de transmisión, debe tenerse en cuenta que esos ingresos no son del comercializador sino del distribuidor.

Así lo precisa el artículo 4º de la Resolución CREG 099 de 1997, y lo aclaró la CREG en el concepto 316 de 2002.<sup>33</sup>

De manera que, si se interpreta, como se interpretó en la sentencia, que en casos como el analizado, se presta el servicio público domiciliario de energía eléctrica, esa interpretación implica atribuir los cargos por uso de las redes de transmisión como ingresos propios de la empresa que comercializa cuando, en realidad, son de la empresa que distribuye la energía.

---

<sup>33</sup> De conformidad con el artículo 4º de la Resolución CREG 099 de 1997, Los cargos por uso de los sistemas de Transmisión Regional y/o distribución local se liquidan a los usuarios no regulados de tales sistemas, a través del correspondiente comercializador, los cuales serán aplicados al consumo horario registrado en el medidor ubicado en la frontera comercial. De ahí que, "Así, aunque la tarifa de energía {en el mercado libre} se pacta libremente entre el comercializador y el usuario no regulado, este último sí tiene la obligación de pagar los cargos de distribución para que el comercializador se los transfiera al operador de este servicio"

Al atribuir como ingresos propios de la empresa que comercializa los cargos por uso, tales ingresos quedan gravados dos veces: la primera, cuando el comercializador perciba los ingresos bajo el presupuesto de que prestó el servicio público domiciliario de energía eléctrica, y la segunda, cuando el distribuidor reciba los cargos por uso de las redes de distribución recaudados por el comercializador. Esta doble tributación está prohibida por el parágrafo 1º del artículo 51 de la Ley 383 de 1997, que textualmente dispone:

**Artículo 51, PARÁGRAFO 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.

De manera que, una interpretación armónica del artículo 51 de la Ley 383 de 1997 y de la Ley 142 de 1994 permite aplicar a la comercialización de energía adquirida con destino a usuarios finales no regulados, el numeral 3º del artículo 51 de la Ley 383 de 1997, puesto que, para evitar la doble tributación, en últimas, al aplicar esa regla, el impuesto no se grava sobre los ingresos percibidos en la jurisdicción del municipio en la que se entrega la energía al usuario final no regulado, sino sobre los ingresos provenientes de la comercialización, exclusivamente. Eso sí, el impuesto se causa en la jurisdicción del municipio del domicilio del vendedor.

En las empresas multipropósito esta situación se evita, precisamente, porque la empresa que presta el servicio público domiciliario de energía eléctrica y ejecuta las actividades complementarias lleva contabilidad independiente de cada una de tales actividades.

El hecho de que la parte actora en el presente proceso sea una empresa multipropósito no evita la doble tributación advertida y proscrita por la misma Ley, puesto que, en este caso, las actividades de comercialización y de distribución no las realiza la misma empresa sino que las ejecutan dos empresas distintas y, por eso, cada empresa debe tributar por la actividad que realiza.

Si se le endilgan a la parte actora los ingresos derivados de la actividad de distribución que ejecutó EBSA, es evidente que se genera la doble tributación

sobre los ingresos por cargo de uso de las redes de transmisión y, por ende, se viola el parágrafo 1º del artículo 51 de la Ley 383 de 1997.

En los anteriores términos salvo el voto.

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**

Fecha ut supra