

**NORMA INTERPRETATIVA – Efecto retrospectivo / EMPRESAS GENERADORAS DE ENERGIA ELECTRICA – Después de la Ley 1607 de 2012, continúan siendo gravados por la Ley 383 de 1997 / COMERCIALIZACION DE ENERGIA POR EMPRESAS NO GENERADORAS – Su venta a usuarios no finales no estaba contemplada en la Ley 383 de 1997 / IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO – El artículo 181 de la Ley 1607 de 2012 es norma interpretativa de la Ley 383 de 1997**

**El artículo 181 de la Ley 1607 de 2012 es una norma interpretativa.** Como lo ha precisado la Corte Constitucional, una norma interpretativa tiene “efecto retrospectivo”, lo que significa que dicha norma “se incorpora a la interpretada constituyendo con ésta, desde el punto de vista sustancial, un sólo cuerpo normativo, esto es, un sólo mandato del legislador, por lo que es claro que entre una y otra disposición debe existir plena identidad de contenido normativo. (...) De acuerdo con los artículos citados, como la norma objeto de análisis fija el alcance de la actividad industrial de las empresas generadoras de energía eléctrica, debe entenderse como una norma interpretativa. Téngase en cuenta que la disposición precisa que la comercialización o venta de lo producido por las generadoras de energía continuará gravada como lo prevé el artículo 7º de la Ley 56 de 1981. **No existía regla especial en materia del impuesto de industria y comercio para la comercialización de energía producida por las generadoras.** La Corte Constitucional fue enfática en reconocer que en el régimen del impuesto de industria y comercio no existía una regla especial que gravara, de manera independiente, la comercialización de la energía eléctrica producida por las generadoras, pues como lo había precisado esta Sala en oportunidades anteriores, la actividad de comercialización regulada en el numeral 3º del artículo 51 de la Ley 383 de 1997 sólo se refiere a la comercialización de empresas no generadoras y cuyos destinatarios no sean usuarios finales, en esas condiciones, no estaba contemplado, como lo confirma la Corte, el supuesto de hecho contrario, esto es, la venta de energía de empresas generadoras a usuarios finales.

**FUENTE FORMAL:** LEY 1607 DE 2012 – ARTICULO 181 / CODIGO DE REGIMEN POLITICO Y MUNICIPAL – ARTICULO 14 / CODIGO DE REGIMEN POLITICO Y MUNICIPAL – ARTICULO 58 / LEY 383 DE 1997 – ARTICULO 51 NUMERAL 3

**NOTA DE RELATORIA:** Sobre el alcance del artículo 181 de la Ley 1607 de 2012 se cita la sentencia de la Corte Constitucional, C-587 de 2014, M.P. Luis Guillermo Guerrero Pérez

**COMERCIALIZACION DE ENERGIA POR EMPRESAS GENERADORAS – Para el impuesto de industria y comercio es aplicable la Ley 1607 de 2012 y se entiende que hace parte de la actividad industrial / COMERCIALIZACION DE ENERGIA POR EMPRESAS QUE NO LA PRODUCEN – Ya no resulta aplicable el artículo 181 de la Ley 1607 de 2012**

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

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

**FUENTE FORMAL:** LEY 1607 DE 2012 – ARTICULO 181

**EMPRESAS GENERADORAS DE ENERGIA ELECTRICA – Son gravadas con el impuesto de industria y comercio conforme a la Ley 56 de 1981, siempre que la energía la genere la misma empresa / IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO EN LA COMERCIALIZACION DE ENEGIA – Se rige por la Ley 383 de 1997, siempre que la energía sea producida por la misma empresa / ACTIVIDAD INDUSTRIAL EN EL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO – Se presenta en la venta de energía por una empresa generadora comprada a otra / LUGAR DE CAUSACION DE INDUSTRIA Y COMERCIO POR LA VENTA DE ENERGIA NO GENERADA – Es el lugar donde se encuentren las plantas generadoras**

4.6.- De conformidad con lo expuesto por la Corte Constitucional en la sentencia C-587 de 2014, que fue analizada en el acápite anterior, se advierte que una de las formas mediante las cuales las empresas generadoras comercializan la energía y se relacionan con otros actores en el mercado, es precisamente la venta de energía a usuarios no regulados, mediante contratos bilaterales, lo que se identifica con el nombre de mercado libre o mercado no regulado. Dicha actividad, como se expuso, se encuentra gravada con ICA de acuerdo con la regla establecida en el artículo 7 de la Ley 56 de 1981, tal como lo dispone el artículo 181 de la Ley 1607 de 2012, siempre y cuando se trate de la venta de energía generada por la misma empresa. Por el contrario, si se trata de la comercialización de energía comprada a otra empresa generadora o a una comercializadora, la obligación tributaria se debe causar conforme con las reglas generales del impuesto, específicamente en lo que tiene que ver con la comercialización de energía –el ICA se causa en el domicilio del vendedor-, carga probatoria que recae sobre el ente territorial fiscalizador. (...) En esas condiciones, a la luz de lo dispuesto en el artículo 181 de la Ley 1607 de 2012 y los lineamientos expuestos por la Corte Constitucional, la Sección entiende que la actividad realizada por EMGESA en la jurisdicción del municipio de Caloto, encuadra como una actividad de comercialización de energía generada por la misma empresa y, por ende, su actividad continúa gravada de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 7º de la Ley 56 de 1981, es decir, que la venta de la energía generada por la demandante sólo tributa por la actividad industrial en el municipio donde están ubicadas sus plantas de generación, en aplicación de la regla general prevista en el artículo 77 de la Ley 49 de 1990. (...) Así las cosas, EMGESA no estaba obligada a declarar en el municipio de Caloto el impuesto de industria y comercio por los años gravables 2003 a 2005, por cuanto la venta de energía realizada a los usuarios no regulados con domicilio en dicha jurisdicción corresponde a una etapa de su actividad industrial como generadora de energía. Dicha empresa, se reitera, sólo estaba obligada a tributar en los términos del artículo 7 de la Ley 56 de 1981, esto es, en donde se encuentran ubicadas las plantas generadoras, como está demostrado en el expediente. En consecuencia, tampoco procede la sanción por no matricularse ni el impuesto de avisos y tableros, toda vez que no se demostró que la demandante hubiera instalado avisos.

**FUENTE FORMAL:** LEY 56 DE 1981 – ARTICULO 7 / LEY 49 DE 1990 – ARTICULO 77

**NOTA DE RELATORIA:** Sobre el impuesto de industria y comercio para la actividad de generación de energía eléctrica se citan las sentencias del Consejo de Estado, Sección Cuarta, de 14 de abril de 2011, Exp. 15001-23-31-000-2003-00624-01(17930), C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y de 22 de agosto de 2013, Exp. 15001-23-31-000-2003-00585-01(18886), C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

**NOTA DE RELATORIA:** Con aclaración de voto del Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

## **CONSEJO DE ESTADO**

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

#### **SECCION CUARTA**

**Consejero ponente: JORGE OCTAVIO RAMIREZ RAMIREZ**

Bogotá D.C., veinte (20) de agosto de dos mil quince (2015)

**Radicación número: 19001-23-31-000-2007-90125-01(20006)**

**Actor: EMGESA S.A. E.S.P.**

**Demandado: MUNICIPIO DE CALOTO**

#### **FALLO**

Procede la Sección a decidir el recurso de apelación interpuesto por EMGESA S.A. E.S.P., en adelante EMGESA, contra la sentencia del 27 de septiembre de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo del Cauca, que accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda.

#### **ANTECEDENTES**

##### **1. Hechos de la demanda**

1.1.- De acuerdo con el certificado de existencia y representación expedido por la Cámara de Comercio de Bogotá, EMGESA es una empresa de generación de energía eléctrica.

1.2.- EMGESA no posee plantas generadoras en jurisdicción del Municipio de Caloto (Cauca), tal como da cuenta el certificado del Revisor Fiscal que se anexa con la demanda.

1.3.- En su condición de empresa generadora de energía, EMGESA celebró convenios para el suministro de energía eléctrica con varias empresas, en virtud de los que se comprometió a entregarles la energía requerida para su operación industrial.

1.4.- Eventualmente, con el fin de cumplir con los contratos, EMGESA acude al mercado de energía para adquirir los faltantes de energía. En el mismo mercado interconectado coloca sus excedentes de energía.

1.5.- Ninguno de los eventuales faltantes de energía se adquiere en jurisdicción del Municipio de Caloto.

1.6.- El 21 de febrero de 2005, le fue notificado a EMGESA el emplazamiento por no declarar No. 001 del 2 de febrero de ese año, con el fin de que presentara las declaraciones del impuesto de industria y comercio de los años 1998 a 2004, por la supuesta realización de la actividad de comercialización de energía eléctrica en el Municipio de Caloto.

1.7.- El 17 de marzo de 2005, EMGESA como respuesta al emplazamiento para declarar, le manifestó al Municipio de Caloto que era una empresa generadora de energía, sometida a un régimen especial en materia del ICA, cuya actividad no podía entenderse como comercialización de energía, por lo que no era sujeto pasivo del ICA en dicha jurisdicción.

1.8.- Mediante la Resolución No. 039 del 29 de noviembre de 2006, notificada el 14 de diciembre de ese año, el Municipio de Caloto liquidó de aforo el ICA correspondiente a los años 2003 a 2005 y acumuló las sanciones por no declarar, por extemporaneidad, por no matricularse y por no enviar información.

1.9.- Mediante la Resolución No. 005 de 2007, notificada el 30 de marzo de ese año, la Administración Municipal resolvió de manera desfavorable el recurso de reconsideración interpuesto por EMGESA el 13 de febrero de 2007.

## **2. Pretensiones**

Las pretensiones de la demanda son las siguientes:

### ***“PRIMERA***

*Que son nulos los siguientes actos administrativos, por haber sido expedidos con violación a las normas nacionales y locales a las que hubieren tenido que sujetarse:*

*1. Resolución No. 039 del 29 de noviembre de 2006 “por medio de la cual se liquidan de aforo y se acumulan las sanciones correspondientes por el no pago del impuesto de industria y comercio y sus complementarios de avisos y tableros en la práctica del hecho generador de comercialización efectuada EMGESA S.A. E.S.P. por los años gravables 2003, 2004 y 2005” proferida por el Tesorero Municipal del Municipio de Caloto (Cauca).*

*2. Resolución No. 005 del 30 de marzo de 2007, “Por medio de la cual se resuelve el Recurso de Reconsideración a EMGESA S.A., E.S.P. interpuesto el 13 de febrero de 2007 contra la Resolución de Aforo No. 039 de noviembre 29 de 2006”, proferida por el Tesorero Municipal de Caloto (Cauca).*

### ***SEGUNDA***

*Que como consecuencia de la declaración anterior, y a título de restablecimiento del derecho, se declare que la sociedad EMGESA S.A. E.S.P. no es sujeto pasivo del Impuesto de Industria y Comercio ante el Municipio de Caloto y por consiguiente no está obligada a cumplir ante este municipio con la obligación formal de declarar, ni con la sustancial del pago del tributo”.*

## **3. Normas violadas y concepto de la violación**

**3.1.- Vulneración de los artículos 34 y 35 de la Ley 14 de 1983 (197 y 198 del Decreto 1333 de 1986), de la Ley 143 de 1994 y del inciso primero del artículo 561 de la Ley 383 de 1997.**

Los actos administrativos demandados son nulos por: i) liquidar y cobrar el ICA sobre una actividad comercial inexistente, ii) desconocer la naturaleza de la actividad desarrollada por EMGESA –generación de energía- y, iii) desconocer el hecho de que EMGESA no desarrolla ninguna actividad gravable con dicho impuesto en el Municipio de Caloto.

3.1.1.- Si bien el objeto social de EMGESA contempla la actividad de comercialización de energía, esa circunstancia no la convierte en empresa comercializadora, pues no la ejerce como su actividad principal, como sí lo hace con la generación de energía.

De acuerdo con la resolución CREG No. 001 de 1993, es comercializador de energía, la *“persona natural o jurídica cuya actividad principal es la compra de energía y potencia en el mercado de corto plazo y largo plazo de energía y su venta a grandes consumidores, a empresas distribuidoras o a grupos de consumidores con tarifa regulada”*.

Por su parte, es generador de energía, el *“productor de energía y potencia que vende a terceros en el mercado de corto y largo plazo”*, actividad que, se insiste, es la desarrolla EMGESA.

3.1.2.- En materia tributaria, son excluyentes, por mandato legal, la actividad industrial de generación de energía eléctrica –actividad que involucra la venta de la energía generada- y la actividad de comercialización de energía, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 35 de la Ley 14 de 1983, que prevé:

*“Artículo 35º.- Se entienden por actividades comerciales, las destinadas al expendio, compraventa, o distribución de bienes o mercancías, tanto al por mayor como al por menor, y las demás definidas como tales por el Código de Comercio **siempre y cuando no estén consideradas por el mismo Código o por esta Ley, como actividades industriales o de servicios.**”*

Si bien no existe una incompatibilidad material, pues ambas actividades – generación y comercialización- pueden ser desarrolladas por una empresa, no es menos cierto que dichas actividades *“se encuentran reguladas, sometidas a regímenes fiscales diferentes e independientes, y que en el caso de EMGESA siendo productor, no puede al mismo tiempo decirse que se convierte en comercializador por adquirir faltantes en el mercado de energía, para honrar los compromisos de entrega con sus contratistas, y mucho menos que tales faltantes precisamente vayan al municipio de Caloto, donde residen dos usuarios, clientes no regulados”*.

El hecho de acudir al mercado de energía y adquirir la energía faltante para cumplir con los contratos de todo el país, no demuestra la realización de la actividad de comercialización en el municipio de Caloto.

3.1.3.- EMGESA, como empresa generadora de energía, debe utilizar el Sistema Interconectado Nacional para entregar la energía producida y vendida a sus clientes.

Así las cosas, EMGESA entrega energía a sus clientes ubicados en el Municipio de Caloto mediante las líneas de conducción del Sistema Interconectado Nacional, que no pertenecen a la empresa, porque no existe una línea de transmisión directa entre sus plantas de generación y las plantas de energía de sus clientes. Sin embargo, *“ello no implica que la energía entregada a sus clientes provenga de una operación de comercialización, como equivocadamente lo entiende el municipio. Que se usen las líneas del Sistema Interconectado Nacional para entregar la energía adquirida por los clientes en Caloto, no convierte a EMGESA en comercializador; simplemente obedece a las condiciones técnicas y materiales de la entrega de energía por parte de EMGESA a sus clientes”*.

3.1.4.- El impuesto de industria y comercio recae sobre la realización de la actividad industrial –generación de energía eléctrica- y, por tanto, se debe pagar en los municipios donde se encuentren ubicadas las plantas de generación, independientemente del lugar de cumplimiento de las obligaciones contraídas como productor.

3.1.5.- La llamada comercialización de la producción es una actividad por esencia industrial y, por ende, los ingresos provenientes de la misma son fuente de recurso para el fisco donde se encuentra la planta generadora de energía, y no para los municipios en los que hace entrega material de la energía.

Así lo reconoció el Consejo de Estado en las sentencias del 6 de noviembre de 1998 (Exp. 9017, C.P. Delio Gómez Leyva), 22 de octubre de 1999 (Exp. 9366, C.P. Delio Gómez Leyva), 14 de julio de 2000 (Exp. 10010, C.P. Delio Gómez Leyva) y 20 de octubre de 2000 (Exp. 9367, C.P. Julio Enrique Correa Restrepo).

En esa última se dijo:

*“En el Municipio de Montelíbano, la actora no ejerce la actividad comercial a que se alude en el acto administrativo acusado, y que por el hecho de que tenga en dicha jurisdicción un consumidor de su energía, no significa que la comercialización de la energía que produce en su planta generadora, ubicada en otra jurisdicción, sea independiente de su actividad industrial, sino por el contrario, se encuentra demostrado que la venta directa de su energía, es el resultado final de su actividad principal. En el anterior orden de ideas, al no tener la actora en el Municipio demandado plantas generadoras y por lo mismo no ejercer en su jurisdicción la actividad industrial no puede ser gravada con el impuesto de industria y comercio por no ser considerada como sujeto pasivo del tributo ni por la actividad mencionada, ni por la que dice recaer el gravamen en el acto acusado, es decir de comercial, pues, se reitera que en el presente caso la comercialización de la energía hace parte y es el resultado final de la actividad industrial.”*

3.1.6.- Aún bajo el supuesto de que EMGESA realizara una actividad de comercialización de energía, tampoco es sujeto pasivo del ICA en el Municipio de Caloto, pues la actividad de compra de faltantes de energía se entiende realizada en jurisdicción del municipio donde es adquirida.

No es posible aplicar la regla de territorialidad contenida en el inciso primero del artículo 51 de la Ley 383 de 1997, pues esa norma, precisamente, consagra reglas especiales aplicables a los generadores de energía eléctrica.

**3.2.- Violación de los artículos 7 de la Ley 56 de 1981 y 51 de la Ley 383 de 1997 que consagran el régimen diferencial del impuesto de industria y comercio para la actividad de generación de energía eléctrica.**

3.2.1.- Tal como lo expuso la Corte Constitucional en la sentencia C-487 de 1997, la Ley 14 de 1983 regula de manera general el impuesto de industria y comercio para las materias consagradas en el artículo 32 ibídem, mientras que la Ley 383 de 1997 lo hace de manera especial para la situación fáctica prevista en el literal a) del artículo 7 de la Ley 56 de 1981.

Así pues, si un municipio quiere gravar con el ICA la actividad de generación de energía eléctrica, debe hacerlo conforme a lo dispuesto en la Ley 56 de 1981, que consagra *“un techo o límite en la base gravable del impuesto, cualquiera que ella sea, que no puede superar un valor fijo por cada kilovatio instalado”*.

3.2.2.- El régimen especial en materia del impuesto de industria y comercio contemplado en la Ley 56 de 1981 es aplicable a EMGESA en su calidad de propietaria de obras de generación de energía.

De acuerdo con dicha ley especial, el hecho generador del impuesto es la actividad de generación de energía que, obviamente, incluye su venta (ingresos generados en ejercicios de actividades gravadas).

3.2.3.- La aplicación del régimen especial contenido en la Ley 56 de 1981 ha sido objeto de numerosos pronunciamientos en el Consejo de Estado. Fue por eso que

en la sentencia del 7 de noviembre de 2002 (Exp. 12567 C.P. Ligia López Díaz) se aclaró y modificó la jurisprudencia de la Sección Cuarta, para concluir que la norma aplicable a las entidades propietarias de obras de generación de energía era la Ley 56 de 1981, posición que ha sido reiterada en años posteriores<sup>1</sup>.

### **3.3.- Violación del artículo 37 de la Ley 14 de 1983 -200 del Decreto 1333 de 1986-.**

Los actos demandados son nulos al pretender liquidar el impuesto de avisos y tableros sin que se haya configurado su hecho generador.

El artículo 37 de la Ley 14 de 1983 es claro al imponer el impuesto de avisos y tableros como una obligación tributaria complementaria al impuesto de industria y comercio. Por tal razón, sólo están sujetos a su pago *“aquellos contribuyentes del impuesto de industria y comercio, que lleven a cabo el hecho generador autónomo de este tributo (la colocación de avisos o vallas en la vía pública, o visibles desde ésta)”*.

Como EMGESA no ha realizado el hecho generador del impuesto de industria y comercio en jurisdicción del Municipio de Caloto, no hay lugar a liquidar el complementario de avisos y tableros.

### **3.4.- Violación de los artículos 642 y 643 del Estatuto Tributario, en concordancia con los artículos 66 de la Ley 383 de 1997 y 59 de la Ley 788 de 2002.**

Los actos administrativos demandados son nulos porque imponen y liquidan, por unos mismos hechos, la sanción por extemporaneidad y la sanción por no declarar, cuando son sanciones esencialmente incompatibles, tal como lo ha sostenido el Consejo de Estado<sup>2</sup>.

## **4. Oposición**

---

<sup>1</sup> Cita las providencias del 6 de marzo de 2003 (Exp. 12973, C.P. María Inés Ortiz Barbosa), 5 de mayo de 20058 (Exp. 15073, C.P. Ligia López Díaz), 6 de julio de 2006 (Exp. 14384, C.P. Ligia López Díaz) y 21 de noviembre de 2005 (Exp. 0576 01, C.P. Alier E. Hernández Enríquez).

<sup>2</sup> Al respecto, cita la sentencia del 6 de diciembre de 1991 (Exp. 3745, C.P. Consuelo Sarria Olcos).

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

4.1.- El Municipio de Caloto parte del hecho de que EMGESA ejerce como agente comercializador de energía eléctrica porque así fue certificado por X.M. S.A. E.S.P., administrador de los intercambios comerciales de los agentes eléctricos.

4.2.- El artículo 51 de la Ley 383 de 1997 radica la territorialidad por el servicio de energía eléctrica en los municipios donde se realiza la venta a los usuarios finales.

Así las cosas, EMGESA debe pagar el impuesto de industria y comercio por la venta de energía que realiza en el Municipio de Caloto, pues dicha comercialización constituye la prestación del servicio público domiciliario de energía eléctrica.

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

No es de importancia, para el caso concreto, la actividad de generación de energía que realiza EMGESA, pues lo gravado en el Municipio de Caloto es la comercialización que se hace en su jurisdicción.

4.4.- Es permitido aplicar conjuntamente las sanciones establecidas en los artículos 642 y 643 del Estatuto Tributario.

La interpretación que hace EMGESA de dichas normas es incompleta ya que el párrafo 2, inciso 2, del artículo 643 del Estatuto Tributario, *“impone la obligatoriedad de dar aplicación al artículo 642 del E.T. como contingencia de aquella”*.

Finalmente, el ente territorial propone las excepciones de caducidad de la acción, indebida acumulación de los actos demandados e inepta demanda.

**SENTENCIA APELADA**

El Tribunal Administrativo del Cauca, mediante sentencia del 27 de septiembre de 2012, dispuso:

**“PRIMERO: NO DECLARAR** probadas las excepciones propuestas por la demandada.

**SEGUNDO: DECLARAR la NULIDAD PARCIAL** de las Resoluciones Números 039 de 29 de noviembre de 2006 y 0005 de 30 de marzo de 2007, expedidas por la Tesorería Municipal de Caloto (Cauca), mediante la cual (sic) se liquidan de aforo y se acumulan las sanciones correspondientes por no pago del impuesto de industria y comercio y sus complementario (sic) de avisos y tableros, por práctica del hecho generador de comercialización a EMGESA S.A. E.S.P. por los años gravables 2003, 2004 y 2005, **en lo referente a la sanción por extemporaneidad.**

**TERCERO:** A título de restablecimiento del derecho y en el evento de que EMGESA S.A. E.S.P., hoy CENTRAL HIDROELÉCTRICA DE BETANIA S.A., sea o hubiere sido obligada por el Municipio de Caloto a cancelarle coactivamente suma alguna por concepto de sanción por extemporaneidad impuesta en las resoluciones que se anulan parcialmente, dicha suma deberá ser devuelta actualizada y con sus respectivos intereses comerciales, aplicando la fórmula descrita en la parte motiva de esta providencia.

**CUARTO: NEGAR** las demás pretensiones de la demanda.

**QUINTO:** A la sentencia se le deberá dar cumplimiento en los términos de los artículos 176, 177 y 178 del C.C.A.

**SEXTO:** Sin costas.

**SÉPTIMO:** Por secretaría liquídense los gastos del proceso.”

Como fundamentos de su decisión expuso:

#### **1.- Sucesión procesal.**

En virtud de la fusión por absorción entre la Central Hidroeléctrica de Betania S.A. y EMGESA S.A. E.S.P., EMGESA desapareció. Por tal razón, se acepta a la Central Hidroeléctrica de Betania como sucesora procesal, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 60 del Código de Procedimiento Civil.

#### **2.- Caducidad de la acción.**

La demanda presentada el 6 de junio de 2007 se encuentra dentro del término consagrado en el numeral 2 del artículo 136 del Código Contencioso Administrativo, toda vez que la Resolución 005 del 30 de marzo de 2007 –último acto proferido en la vía gubernativa-, se notificó el 28 de mayo de ese año.

### **3.- Indebida acumulación de actos e inepta demanda.**

Las resoluciones demandadas son el resultado del procedimiento administrativo de determinación del impuesto de industria y comercio a cargo de EMGESA y también el título ejecutivo para iniciar el proceso de cobro coactivo.

Si bien la Administración puede iniciar el proceso de cobro coactivo con fundamento en dichos actos, esa circunstancia no impide que el contribuyente pueda presentar demanda ante la jurisdicción contenciosa administrativa, puesto que esos actos son susceptibles de someterse al control de legalidad por el juez.

### **4.- Sobre la calidad de EMGESA como sujeto pasivo del ICA en el Municipio de Caloto.**

4.1.- De conformidad con los artículos 51 de la Ley 383 de 1997 y 7 de la Ley 56 de 1981, las empresas que se dediquen a la generación de energía eléctrica están gravadas con el impuesto de industria y comercio en los municipios donde se encuentren las centrales generadoras, por valor de cinco pesos anuales por kilovatio instalado, cifra que actualiza cada año el Gobierno Nacional.

Dicho impuesto no recae sobre la propiedad de la planta generadora, sino sobre la actividad industrial de producción de energía eléctrica.

Así lo ha sostenido el Consejo de Estado en las sentencias del 23 de julio de 2009 (C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas) y 6 de julio de 2006 (Exp. 14384. C.P. Ligia López Díaz).

4.2.- La generación de energía eléctrica y su comercialización al usuario final son hechos generadores del ICA independientes.

Por tanto, las empresas generadoras y comercializadoras pueden estar sometidos a la regulación de la Ley 56 de 1981, como propietarias de obras de generación, y a la Ley 383 de 1997 (artículo 51), como prestadoras del servicio público domiciliario de energía eléctrica. En ese último evento, el ICA se genera en el municipio donde se encuentra ubicado el usuario final.

En otras palabras, *“si una empresa además de dedicarse a la actividad de generación de energía eléctrica realiza actividades complementarias como la venta de energía al usuario final, a través de la prestación de servicio público domiciliario, estará sometido (sic) a la regulación señalada en el artículo 51, inciso primero, de la Ley 383 de 1997, porque la actividad de generación y la entrega al usuario final son hechos generadores del ICA independientes. Sin que se pueda afirmar, en consecuencia, que tal situación implique doble tributación, puesto que –como lo señala el máximo Tribunal- la generación de energía eléctrica está gravada de acuerdo a los (sic) capacidad en kilovatios instalada, mientras que la prestación del servicio público domiciliario de energía eléctrica genera el impuesto donde se preste el servicio al usuario final sobre el valor promedio mensual facturado, siendo las dos actividades diferentes e independientes”*.

En ese sentido se pronunció el Consejo de Estado en la sentencia del 14 de abril de 2011, expediente 17930, Consejera ponente: Martha Teresa Briceño de Valencia.

4.3.- De los documentos que obran en el proceso, se tiene probado que EMGESA, hoy Central Hidroeléctrica de Betania, tiene la doble condición de agente generador y comercializador de energía eléctrica y que suscribió contratos de suministro con usuarios industriales en el Municipio de Caloto, a quienes no les hace la entrega directa de energía.

Como EMGESA no posee plantas de generación de energía eléctrica en el Municipio de Caloto, no es sujeto pasivo del ICA por la actividad de generación en esa jurisdicción y, por tanto, no le es aplicable en dicho municipio lo dispuesto en el artículo 7 de la Ley 56 de 1981.

No obstante, si bien no hizo entrega directa de energía desde su planta generadora, pues ésta llega al sistema de interconexión nacional, sí ejerció en esa jurisdicción actividades de comercialización de energía con las empresas COPACOL –desde enero de 2004 hasta mayo de 2005-, PROPAL –desde enero de 2004 hasta marzo de 2005- y PAVCO –desde enero de 2003 hasta marzo de 2005, tal como se manifiesta en la Resolución No. 039 de 2006, hecho que fue corroborado con el oficio No. 002366-1 XM del 6 de marzo de 2008, expedido por la empresa XM S.A. E.S.P.

Dicha comercialización de energía, en los términos del artículo 14.25 de la Ley 142 de 1994, es considerada un servicio público domiciliario, actividad que se encuentra gravada con el ICA en los términos del artículo 51 de la Ley 383 de 1997, razón por la que sí debía tributar por ese hecho en el Municipio de Caloto.

#### **5.- Sobre la indebida acumulación de sanciones.**

De conformidad con lo dispuesto en los artículos 641 y 642 del Estatuto Tributario, la sanción por extemporaneidad recae sobre los contribuyentes que presentan la declaración de manera tardía.

En el caso concreto, se tiene probado que EMGESA no presentó la declaración del ICA en el Municipio de Caloto, por lo que el ente territorial profirió liquidación de aforo.

Así las cosas, la norma aplicable en materia de sanciones no es el inciso 2 del artículo 715 del Estatuto Tributario, sino el artículo 716 ibídem, que señala la consecuencia por la no presentación de la declaración con motivo del emplazamiento: la imposición de la sanción del artículo 643 por no declarar.

En ese sentido se declara la nulidad parcial de los actos demandados ya que no procede la sanción por extemporaneidad impuesta.

#### **RECURSO DE APELACIÓN**

Inconforme con la decisión de primera instancia, EMGESA interpone recurso de apelación en lo que le fue desfavorable, con el fin de que sea modificada la sentencia y, en su lugar, se acceda a todas las pretensiones de la demanda.

Como fundamentos del recurso manifiesta:

1.- EMGESA en calidad de empresa generadora de energía no realiza actividad comercial, sino industrial, por lo que se encuentra cobijada por el régimen legal especial contemplado en la Ley 56 de 1981.

Como en Caloto EMGESA no tiene planta de generación de energía eléctrica no puede el ente territorial gravar con el ICA la generación de energía, que comprende también, por lógica elemental, la venta de la misma.

2.- Conforme a las definiciones del artículo 11 de la Ley 143 de 1994 y la Resolución CREG No. 10 de 1993, el comercializador de energía eléctrica es un agente totalmente distinto al generador, puesto que tiene como actividad principal la compra y venta de energía.

La actividad que realiza EMGESA no es de comercialización sino de generación, pues se dedica a la producción de energía y potencia para, como es obvio, vender la energía generada en el mercado.

En ese sentido, *“si bien EMGESA es comercializadora para efectos de la regulación del mercado de energía (porque participa en el mismo vendiendo su producto), no es comercializadora para efectos del Impuesto de Industria y Comercio, para el cual está calificada como industrial (en los términos del art. 34 de la ley 14), sometida al régimen especial contenido en la ley 56 de 1981”*, por lo que no es posible afirmar, como lo hace el Tribunal, que tenga la doble condición de agente generador y comercializador.

3.- El Tribunal se equivoca al apreciar el certificado de existencia y representación de EMGESA ya que el hecho de que se incluya en el objeto social el término *“comercializadora”*, no significa que esa sea su actividad principal.

Igualmente, *“la aseveración del A quo, según la cual EMGESA sería comercializadora debido a la venta de energía a PAVCO, COPACOL y PROPAL resulta fundamentalmente errada teniendo en cuenta que la energía en cuestión fue generada por la propia EMGESA, lo cual nulifica la hipótesis de la compra-reventa que, como se ha ilustrado, es necesaria para que de acuerdo a la ley se esté ante un comercializador”*.

Así las cosas, al no existir prueba de que EMGESA hubiese comprado energía en el Municipio de Caloto para venderla en el mismo municipio, porque efectivamente eso no ocurrió, la sociedad no es sujeto del ICA en esa jurisdicción.

4.- No es posible afirmar que EMGESA presta el servicio público domiciliario de energía eléctrica en el Municipio de Caloto porque las características propias del mercado de energía en Colombia hacen imposible una prestación particularizada cuando no se cuenta con redes locales para la distribución.

En el caso de Caloto, la entrega de energía la lleva a cabo un tercero (distribuidor zonal), que a su vez recibe el producto del sistema interconectado nacional, *“donde ya hay confusión entre la energía producida por EMGESA y aquella proveniente de otros generadores”*.

En ese entendido, no es posible aplicar el inciso primero del artículo 51 de la Ley 383 de 1997 por cuanto no se cumplen las dos condiciones de la norma: 1) que se presente un servicio público domiciliario y, 2) que la empresa prestadora no realice la actividad de generación de energía.

La interpretación del Tribunal conlleva a concluir, contrario a lo dispuesto en la ley, que todas las empresas generadoras de electricidad son prestadoras del servicio público domiciliario de energía eléctrica con respecto a los ingresos por venta de energía generada, en tanto siempre va a existir un usuario final.

5.- Aunque la base gravable sea diferente, gravar la venta de energía en el Municipio de Caloto sí genera una doble tributación porque, en últimas, lo que se grava son los ingresos derivados de la generación de energía eléctrica.

6.- No es procedente la liquidación del impuesto de avisos y tableros hecha en las resoluciones demandadas, toda vez que EMGESA no es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio.

#### **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN EN SEGUNDA INSTANCIA**

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

#### **CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO**

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

## CONSIDERACIONES

### 1. Problema jurídico

En los términos del recurso de apelación, le corresponde a la Sección determinar si la sociedad EMGESA, para los años 2003 a 2005, era sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio en el Municipio de Caloto.

Para el efecto, se hace necesario esclarecer qué tipo de actividad desarrollaba EMGESA en el Municipio de Caloto en dichos años y si la misma se encontraba gravada con el impuesto de industria y comercio.

### 2. Anotación previa: Reiteración del precedente

En vigencia del artículo 181 de la Ley 1607 de 2012 -norma interpretativa-, cuya constitucionalidad fue condicionada por la Corte Constitucional en la Sentencia C-587 de 2014<sup>3</sup>, como se explicará más adelante, la Sección tuvo oportunidad de pronunciarse sobre un tema similar al que ocupa el estudio de la Sala.

Por tal razón, para resolver el presente litigio, se reiterarán los argumentos expuestos en la sentencia del 18 de junio de 2015, radicado: 15001-23-31-000-2003-00616-01 [19168], C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia<sup>4</sup>, por ser perfectamente aplicables al caso.

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

---

<sup>3</sup> Magistrado ponente: Luis Guillermo Guerrero Pérez.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

3.4.- Como se advierte, el artículo 51 de la Ley 383 de 1997 contiene las reglas que deben ser aplicadas a *cada una* de las diferentes actividades o servicios que puede desarrollar una empresa de servicios públicos.

Por tal razón, hace referencia, en su inciso primero, al servicio público domiciliario como tal y, en los numerales, a las actividades complementarias de *generación, comercialización y de transmisión y conexión*.

3.5.- En oportunidades anteriores la Sala había precisado que la regla contenida en el numeral 1º del artículo 51 de la Ley 383 de 1997, es especial y exclusiva para la actividad de **generación de energía eléctrica**, cuando señala que “*continuará gravada*”, es decir, que sólo indicaba la forma en que se debía gravar

esa actividad industrial específica, sin que ello implicara que el servicio público domiciliario y las demás actividades complementarias no lo estuvieran, pues el artículo 51 de la Ley 383 de 1997 regula el tributo para el servicio público domiciliario (inciso 1º), la actividad de transmisión y conexión (numeral 2º) y la compraventa (numeral 3º)<sup>5</sup>.

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

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

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

Al respecto la Corte precisó lo siguiente:

«Como se explica por los intervinientes<sup>6</sup>, el mercado de energía eléctrica básicamente funciona de la siguiente manera: (i) La energía producida por las empresas generadoras es entregada de manera física al SIN y puesta en las redes de transmisión nacional. Esta operación se reporta a XM, con el propósito de poder cuantificar el total de energía de que dispone el sistema interconectado.

Con posterioridad a la entrega física, (ii) **las empresas generadoras venden o comercializan lo producido, lo cual se puede hacer de tres maneras: (ii.i) a través de contratos bilaterales que se celebran con otros agentes del mercado, como lo son otros generadores, distribuidores o comercializadores puros, en cuyo caso se habla del mercado mayorista<sup>7</sup>; (ii.i) también por intermedio de contratos bilaterales con usuarios no regulados, lo cual se identifica con el nombre de mercado libre o mercado**

<sup>5</sup> Sentencias de 14 de abril de 2011, Exp. 17930, M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y de 22 de agosto de 2013, Exp. 18886, M.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, entre otras, en las que se analizó el mismo punto en un asunto entre las mismas partes

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

<sup>7</sup> El artículo 11 de la Ley 143 de 1994 dispone que: “Es el mercado de grandes bloques de energía eléctrica, en que generadores y comercializadores venden y compran energía y potencia en el Sistema Interconectado Nacional con sujeción al reglamento de operación”.

**no regulado<sup>8</sup>; y finalmente (iii.i) a través de la bolsa de energía, en la que se negocia a precios de mercado<sup>9</sup>.**

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

*Por último, (iv) el distribuidor de energía satisface las necesidades del usuario regulado, mediante un sistema de facturación, sujeto a tarifas previstas por la CREG<sup>10</sup>.*

(...)

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

(...)

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

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

*Como previamente se expuso, las empresas de dicho sector prestan el servicio público domiciliario de energía y realizan las actividades complementarias de generación, transmisión-interconexión y comercialización<sup>11</sup>. De conformidad con el artículo 74 de la Ley 143 de 1994, las empresas que se constituyan con posterioridad a la vigencia de la citada ley, con el objeto de “prestar el servicio público de electricidad y que hagan parte del sistema interconectado nacional no podrán tener más de una de las actividades relacionadas con el mismo con excepción de la comercialización que puede realizarse en forma combinada con una de las actividades de generación y distribución”. A pesar de lo expuesto, nada obsta para que las empresas constituidas con anterioridad a la vigencia de aludida ley tengan objeto múltiple<sup>12</sup>. **La ley 383 de 1997, en el artículo 51, determina cuándo se causa el impuesto de industria y comercio en las distintas actividades del sector y define en cada caso la base para el cálculo de la respectiva obligación tributaria. (...)***

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

<sup>8</sup> Para el Consejo de Estado “Es el mercado de energía eléctrica en que participan los usuarios no regulados y quienes los proveen de energía eléctrica”. *Ibíd.*, número interno: 17279.

<sup>9</sup> La Resolución No. 054 de 1994 define a la bolsa de energía como: “[E]l sistema utilizado en el mercado mayorista para que generadores y comercializadores efectúen transacciones de energía hora a hora, adicionales a las establecidas bilateralmente en los contratos garantizados de compra de energía, por cantidades y precios determinados por el juego libre de oferta y demanda, de acuerdo a las reglas comerciales definidas en el reglamento de operación”.

<sup>10</sup> El usuario regulado comprende la mayoría de los consumidores de energía eléctrica del país, cuya atención es obligatoria sin importar su nivel consumo. Este usuario se suele clasificar en usuario residencial, usuario comercial y usuario industrial.

<sup>11</sup> Véase, al respecto, el acápite 6.4.

<sup>12</sup> No sobra señalar que, según lo dispuesto en el artículo 18 de la Ley 142 de 1994, en el caso en que una empresa de servicios públicos preste uno o más servicios públicos domiciliarios, y además realice actividades complementarias, es obligación llevar contabilidad separada para cada uno de los servicios que presten.

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

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

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

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

“(…)”

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

#### **6.7.2. Del examen del caso concreto**

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

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

**actividad industrial, como ocurre en términos generales con lo expuesto en el citado artículo 77 de la Ley 49 de 1990<sup>13</sup>.**

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

(...)

A partir de lo anterior, como previamente se expuso, la distinción entre exención y configuración, para efectos de determinar si se está o no vulnerando el artículo 294 del Texto Superior, depende de lo siguiente: "si el tributo territorial ya existe y está claramente delimitado, entonces la ley no puede exceptuar a determinados sujetos de su pago, por cuanto estaría estableciendo una exención a un impuesto territorial, que vulnera el mencionado precepto constitucional"<sup>14</sup>. **Por el contrario, si la ley no está exceptuando a determinados contribuyentes, sino tan sólo delimitando en abstracto los elementos esenciales del tributo, entonces no existe una vulneración del citado precepto constitucional, sino el ejercicio autónomo de la potestad de configuración normativa por parte del Congreso.**

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

(...)

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

El segundo previsto en el párrafo 1º de la Ley 383 de 1997, el cual ordena que: "en ningún caso los ingresos obtenidos por la prestación de los servicios públicos aquí mencionados [esto es, las actividades vinculadas con la prestación del servicio de energía eléctrica], se gravarán más de una vez por la misma actividad". Dicha prohibición busca preservar el criterio o principio de

<sup>13</sup> Como previamente se señaló, esta norma dispone que: "**Artículo 77. Impuesto de industria y comercio.** Para el pago del impuesto de industria y comercio sobre las actividades industriales, el gravamen sobre la actividad industrial se pagará en el municipio donde se encuentre ubicada la fábrica o planta industrial, teniendo como base gravable los ingresos brutos provenientes de la comercialización de la producción". (subrayado por fuera del texto original).

<sup>14</sup> Sentencia C-992 de 2004, M.P. Humberto Sierra Porto.

unidad respecto del impuesto de industria y comercio, cuyo objeto impide que una misma actividad sea tomada como impuesto de industria para un municipio y para otros como impuesto de comercio<sup>15</sup>. Ello ocurriría –según se ha expuesto por la jurisprudencia del Consejo de Estado– en caso de que se gravara la venta de lo producido, pues la comercialización constituye una de las etapas del proceso industrial, cuya lógica subyace en que nadie fabrica un producto para conservarlo, sino para introducirlo al mercado. Esta regla se replica en el artículo 35 de la Ley 14 de 1983, cuando señala que una actividad será comercial, siempre y cuando no sea considerada por la ley, como actividad industrial o de servicios.

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

(...)

**6.7.2.4. No obstante lo anterior, como se puso de presente por varios intervinientes, es preciso delimitar el concepto de comercialización, ya que aun cuando una noción restringida lo vincula con la venta de lo producido, también puede implicar un fenómeno de reventa, esto es, comprar para vender. Dicha circunstancia se infiere de la descripción legal y regulatoria de dicha actividad. Así, por ejemplo, el artículo 11 de la Ley 143 de 1994, dispone que la comercialización es “la actividad consistente en la compra de energía y su venta a los usuarios finales, regulados o no regulados”, mientras que el artículo 1º de la Resolución No. 054 de 1994 de la CREG<sup>16</sup>, señala que la comercialización de electricidad es toda “actividad de compra y venta de energía en el mercado mayorista y su venta con destino a otras operaciones en dicho mercado o a los usuarios finales”.**

**En aquellos casos en que una empresa generadora compra la energía a otra empresa generadora o a una comercializadora para, a su vez, volverla a vender en forma directa a través de contratos bilaterales a usuarios no regulados o a otros agentes del mercado<sup>17</sup>, es indudable que en dicha hipótesis el generador no actúa como “productor o fabricante” sino como un simple “comercializador”, razón por la que su obligación tributaria se debe causar conforme con las reglas generales del impuesto de industria y comercio, tal y como lo sostienen el Instituto Colombiano de Derecho Tributario, la Contraloría General de la República y la Procuraduría General de la Nación.**

(...)

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

<sup>15</sup> Véase, por ejemplo, Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia del 1 de junio de 1990, número interno: 2499, Consejero Ponente: Guillermo Chahín Lizcano.

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

<sup>17</sup> Sobre este punto se puede consultar el acápite 6.4.6 de esta providencia.

**los cuales pueden relacionarse (otros generadores, distribuidores, comercializadores puros o usuarios no regulados)<sup>18</sup>.**

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

**3.7.1.- El artículo 181 de la Ley 1607 de 2012 es una norma interpretativa.**

Como lo ha precisado la Corte Constitucional, una norma interpretativa tiene “efecto retrospectivo”, lo que significa que dicha norma “se incorpora a la interpretada constituyendo con ésta, desde el punto de vista sustancial, un sólo cuerpo normativo, esto es, un sólo mandato del legislador, por lo que es claro que entre una y otra disposición debe existir plena identidad de contenido normativo”<sup>19</sup>.

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

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

**“Artículo 58.** Cuando una ley se limita a declarar el sentido de otra, se entenderá incorporada en ella para todos sus efectos, pero no alterará lo que se haya dispuesto en decisiones ejecutoriadas antes de que entre a regir”.

De acuerdo con los artículos citados, como la norma objeto de análisis fija el alcance de la actividad industrial de las empresas generadoras de energía eléctrica, debe entenderse como una norma interpretativa. Téngase en cuenta que la disposición precisa que la comercialización o venta de lo producido por las generadoras de energía continuará gravada como lo prevé el artículo 7º de la Ley 56 de 1981.

**3.7.2.- No existía regla especial en materia del impuesto de industria y comercio para la comercialización de energía producida por las generadoras.**

La Corte Constitucional fue enfática en reconocer que en el régimen del impuesto de industria y comercio no existía una regla especial que gravara, de manera independiente, la comercialización de la energía eléctrica producida por las generadoras, pues como lo había precisado esta Sala en oportunidades anteriores<sup>20</sup>, la actividad de comercialización regulada en el numeral 3º del artículo

---

<sup>18</sup> Véase, al respecto, el acápite 6.4.6 de esta providencia.

<sup>19</sup> Corte Constitucional. Sentencia C-076 de 2007.

<sup>20</sup> Sentencias de 14 de abril de 2011, Exp. 17930, M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y de 22 de agosto de 2013, Exp. 18886, M.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, entre otras, en las que se analizó el mismo punto en un asunto entre las mismas partes.

51 de la Ley 383 de 1997 sólo se refiere a la comercialización de empresas no generadoras y cuyos destinatarios no sean usuarios finales, en esas condiciones, no estaba contemplado, como lo confirma la Corte, el supuesto de hecho contrario, esto es, la venta de energía de empresas generadoras a usuarios finales.

**3.7.3.- La comercialización de energía por empresas generadoras incluye la venta de energía a usuarios no regulados.** En la sentencia trascrita, la Corte Constitucional se ocupó de analizar tres formas en que las empresas generadoras comercializan la energía generada, entre ellas, precisó, por ser la que interesa al caso concreto, la que se refiere a la venta de energía a través de contratos bilaterales con usuarios no regulados.

Para la Corte, las actividades de comercialización descritas en la sentencia y realizadas por las empresas generadoras, están dentro del supuesto de hecho previsto en el artículo 181 de la Ley 1607 de 2012, toda vez que: i) se está en presencia de una misma actividad, la industrial, en la que el Legislador se limitó a aclarar el alcance de la base gravable del impuesto de industria y comercio y que corresponde a la prevista en el artículo 7º de la Ley 56 de 1981, en consecuencia, ii) se aplica lo dispuesto en el artículo 77 de la Ley 49 de 1990<sup>21</sup>, en el sentido de reconocer que la venta de lo producido hace parte de dicha actividad industrial.

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

3.8.- De acuerdo con lo anterior, se advierte que tanto la expedición del artículo 181 de la Ley 1607 de 2012 como la sentencia de la C-587 de 2014 imponen a esta Sección la necesidad de realizar un análisis distinto del que había hecho en asuntos como el debatido en el presente caso, pues corresponde dar aplicación a

---

<sup>21</sup> **ARTICULO 77.** Impuesto industria y comercio. Para el pago del impuesto de industria y comercio sobre las actividades industriales, el gravamen sobre la actividad industrial se pagará en el municipio donde se encuentre ubicada la fábrica o planta industrial, teniendo como base gravable los ingresos brutos provenientes de la comercialización de la producción.

la voluntad del legislador en cuanto al tratamiento que deben recibir las empresas generadoras cuando comercializan energía, teniendo en cuenta los lineamientos y condicionamientos efectuados por la Corte Constitucional en la sentencia citada, para entender que el artículo 181 de la Ley 1607 de 2012, como norma interpretativa se entiende incorporada a lo dispuesto en la Ley 56 de 1981.

#### 4. Análisis del caso concreto

4.1.- De conformidad con el certificado de existencia y representación legal expedido por la Cámara de Comercio de Bogotá, EMGESA tenía por objeto social la generación y la comercialización de energía eléctrica, en los términos de la Ley 143 de 1994 (fl. 2 del cuaderno 1).

4.2.- Tal como lo certificó la sociedad XM S.A. E.S.P., en su calidad de Administrador del Sistema de Intercambios Comerciales –ASIC-<sup>22</sup>, EMGESA, en virtud del desarrollo de su objeto social, para mayo de 2008, en calidad de agente generador, tenía en operación las siguientes plantas:

<b>PLANTAS HIDRAULICAS DESPACHADAS CENTRALMENTE</b>
Betania
Guavio
Cadena Hidráulica Paraiso y La Guaca (Pagua)
<b>PLANTAS TÉRMICAS DESPACHADAS CENTRALMENTE</b>
Central Cartagena 1
Central Cartagena 2 (No está en operación comercial)
Central Cartagena 3
Termozipa 2
Termozipa 3
Termozipa 4
Termozipa 5
<b>PLANTAS MENORES (NO DESPACHADAS CENTRALMENTE)</b>
Planta Menor Charquito
Planta Menor El Limonar
Planta Menor La Junca
Planta Menor La Tinta
Planta Menor Santa Ana
Planta Menor Sueva 2

4.4.- Igualmente, de acuerdo con la información suministrada por la sociedad XM S.A. E.S.P., en su calidad de Administrador del Sistema de Intercambios Comerciales –ASIC-<sup>23</sup>, EMGESA, en desarrollo de su objeto social:

- a) Era “Comercializador en el Mercado de Energía Mayorista”.
- b) En el Municipio de Caloto tenía los siguientes usuarios registrados en el ASIC:

<sup>22</sup> Folios 28 y 29 del cuaderno de pruebas.

<sup>23</sup> Folios 19 a 22 del cuaderno de pruebas.

<b>Frontera Registrada ante el ASIC</b>	<b>Fecha Registro</b>
COLBESA S.A	01-Ene-2008
PAVCO DE OCCIDENTE LTDA	01-Ene-2003
COPACOL S.A	01-Ene-2004

- c) Como agente comercializador, compraba la energía necesaria para atender la demanda de los usuarios representados en el ASIC, mediante contratos de compra-venta de energía con otros agentes del mercado de energía mayorista y en la bolsa de energía.

4.5.- En conclusión, EMGESA actuó *“en el mercado mayorista algunas veces en calidad de Agente Comercializador, efectuando operaciones de compra y venta de energía y en otras como Agente Generador, despachando centralmente energía al sistema”*, tal como lo informó la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios en el oficio del 25 de febrero de 2008<sup>24</sup>.

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

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

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

4.7.- Conforme con lo expuesto, se tiene que en el proceso no existe prueba de que la energía que suministró EMGESA a los usuarios no regulados con domicilio

<sup>24</sup> Fl. 24 a 27 del cuaderno de pruebas.

en el municipio de Caloto, provenga de compras de energía hechas a otros generadores o comercializadores, con la finalidad de atender las necesidades o consumos de sus clientes en dicho municipio.

Si bien de las pruebas aportadas al proceso se concluye que EMGESA, para los años 2003 a 2005, actuó en el mercado mayorista como generador y comercializador, y que como agente comercializador, compraba la energía necesaria para atender la demanda de los usuarios representados en el ASIC, dicha circunstancia no es suficiente para gravar con ICA la actividad de venta de energía realizada en el municipio de Caloto.

4.8.- En esas condiciones, a la luz de lo dispuesto en el artículo 181 de la Ley 1607 de 2012 y los lineamientos expuestos por la Corte Constitucional, la Sección entiende que la actividad realizada por EMGESA en la jurisdicción del municipio de Caloto, encuadra como una actividad de comercialización de energía generada por la misma empresa y, por ende, su actividad continúa gravada de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 7º de la Ley 56 de 1981, es decir, que la venta de la energía generada por la demandante sólo tributa por la actividad industrial en el municipio donde están ubicadas sus plantas de generación, en aplicación de la regla general prevista en el artículo 77 de la Ley 49 de 1990.

Debe ser así, porque esa es la regla general para la actividad de las empresas generadoras de energía, lo que impone afirmar que la excepción –esto es, la comercialización de energía proveniente de otras empresas para cumplir sus contratos- debe ser probada o demostrada para que tenga operancia.

Así las cosas, EMGESA no estaba obligada a declarar en el municipio de Caloto el impuesto de industria y comercio por los años gravables 2003 a 2005, por cuanto la venta de energía realizada a los usuarios no regulados con domicilio en dicha jurisdicción corresponde a una etapa de su actividad industrial como generadora de energía. Dicha empresa, se reitera, sólo estaba obligada a tributar en los términos del artículo 7º de la Ley 56 de 1981, esto es, en donde se encuentran ubicadas las plantas generadoras, como está demostrado en el expediente.

En consecuencia, tampoco procede la sanción por no matricularse ni el impuesto de avisos y tableros, toda vez que no se demostró que la demandante hubiera instalado avisos.

No obstante lo anterior, la Sección advierte que en los actos demandados se liquidó a cargo de la demandante sanción por no enviar información por la suma de \$239.800.000<sup>25</sup>, frente a la cual la actora no se opuso en la demanda ni planteó cargos específicos.

En vista de que dicha sanción obedece a un deber accesorio a la obligación sustancial, es decir, que no tiene relación con la condición de sujeto pasivo respecto del impuesto de industria y comercio objeto de discusión en este proceso, como sí ocurre con las sanciones por no declarar, extemporaneidad y por no matricularse, en las que, una vez determinada la no condición de sujeto pasivo del impuesto quedan sin sustento legal dichas sanciones, la misma debe mantenerse.

Por las razones anteriores, la Sala modificará la decisión del *a quo* que declaró la nulidad parcial de los actos demandados. A título de restablecimiento del derecho, declarará que la demandante únicamente está obligada al pago de la sanción por no enviar información determinada en los actos acusados.

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

## F A L L A

1.- Se **MODIFICA** la sentencia del 27 de septiembre de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo del Cauca. En consecuencia, se declara la **NULIDAD PARCIAL** de los siguientes actos administrativos, en cuanto a la determinación de sujeto pasivo del impuesto de Industria y Comercio en el Municipio de Caloto (Cauca) por los años 2003 a 2005 y las sanciones que se derivan de ese hecho:

---

<sup>25</sup> Esto, de acuerdo con el anexo de la Resolución No. 039 de noviembre 29 de 2006, visible en el folio 257 del expediente, que fue solicitado por este Despacho mediante auto del 6 de julio de 2015 (fl. 254), y trasladado del proceso No. 20013 del Despacho de la Consejera Martha Teresa Briceño de Valencia.

- Resolución No. 039 del 29 de noviembre de 2006, *“Por medio de la cual se liquidan de aforo y se acumulan las sanciones correspondientes por el no pago del impuesto de industria y comercio y sus complementarios de avisos y tableros en la práctica del hecho generador de comercialización efectuada EMGESA S.A. E.S.P. por los años gravables 2003, 2004 y 2005”*, proferida por el Tesorero Municipal del Municipio de Caloto (Cauca).
- Resolución No. 005 del 30 de marzo de 2007, *“Por medio de la cual se resuelve el Recurso de Reconsideración a EMGESA S.A., E.S.P. interpuesto el 13 de febrero de 2007 contra la Resolución de Aforo No. 039 de noviembre 29 de 2006”*, proferida por el Tesorero Municipal de Caloto (Cauca).

2.- A título de restablecimiento del derecho, se **DECLARA** que la sociedad EMGESA S.A. E.S.P., hoy Central Hidroeléctrica de Betania S.A., solo está obligada a pagar la suma de DOSCIENTOS TREINTA Y NUEVE MILLONES OCHOCIENTOS MIL PESOS M/CTE. (\$239.800.000) por concepto de la sanción por no enviar información liquidada en los actos acusados.

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

Cópiese, notifíquese y cúmplase.

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

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**  
Presidente de la Sección

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**

**CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ**

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**

**IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO PARA LAS EMPRESAS GENERADORAS DE ENERGIA – En el sub lite al tratarse de venta de energía a un usuario no regulado se sigue rigiendo por la Ley 56 de 1981**

Aclaro el voto, fundamentalmente, porque considero que la expedición del artículo 181 de la Ley 1607 de 2012 no cambia la situación fáctica que la empresa demandante explicó en el sentido de que no prestó en el municipio de Caloto el servicio público domiciliario de energía eléctrica pues, en realidad, la operación que ejecutó se trató de una venta de energía a un usuario no regulado, regida por un contrato bilateral cuya tarifa se fijó por las reglas del mercado no regulado, como lo reconoce la propia sentencia. En ese contexto fáctico, la venta de energía generada siempre se ha regido por el artículo 7º de la Ley 56 de 1981.

**FUENTE FORMAL:** LEY 1607 DE 2012 – ARTICULO 181 / LEY 56 DE 1981 – ARTICULO 7

**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCION CUARTA**

**ACLARACION DE VOTO**

**Consejero:** HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS

**Radicación número:** 19001-23-31-000-2007-90125-01(20006)

**Actor:** EMGESA S.A. E.S.P.

**Demandado:** MUNICIPIO DE CALOTO

Aclaro el voto que di en favor de la sentencia del 20 de agosto de 2015, que modificó la sentencia del 27 de septiembre de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo del Cauca, que anuló parcialmente los actos administrativos por los cuales el Municipio de Caloto formuló de aforo el impuesto de industria y comercio, avisos y tableros, por los períodos gravables 2003 a 2005 a cargo de EMGESA S.A. E.S.P

Aclaro el voto, fundamentalmente, porque considero que la expedición del artículo 181 de la Ley 1607 de 2012 no cambia la situación fáctica que la empresa demandante explicó en el sentido de que no prestó en el municipio de Caloto el servicio público domiciliario de energía eléctrica pues, en realidad, la operación que ejecutó se trató de una venta de energía a un usuario no regulado, regida por

un contrato bilateral cuya tarifa se fijó por las reglas del mercado no regulado, como lo reconoce la propia sentencia.

En ese contexto fáctico, la venta de energía generada siempre se ha regido por el artículo 7º de la Ley 56 de 1981.

En esta forma dejo expresadas las razones de mi aclaración de voto.

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**

Fecha ut supra