

SERVICIO PUBLICO – Lo es el de energía eléctrica / EMPRESA DE SERVICIOS PUBLICOS – Definición / EMPRESAS PUBLICAS DE MEDELLIN – Es una empresa de servicios públicos de energía eléctrica. Régimen legal aplicable. Contabilidad independiente de las demás actividades que desarrolle

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. 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 / SERVICIO PUBLICO DOMICILIARIO – Actividades complementarias se deben tratar independientemente / IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO – Para las empresas de servicios públicos domiciliarios se causa en el lugar donde se preste el servicio al usuario final / SERVICIO PUBLICO DOMICILIARIO DE ENERGIA – Fases de la prestación del servicio / GENERADOR – Definición

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. 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. 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”. 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.

FUENTE FORMAL: LEY 142 DE 1994 – ARTICULO 24 / LEY 143 DE 1994

EMPRESAS PROPIETARIAS DE GENERACION DE ENERGIA – Modalidades de vinculación a las redes de interconexión / INTERCONEXION Y TRANSMISION – Definición / GENERACION DE ENERGIA ELECTRICA – Se le aplica la Ley 383 de 1997 / ACTIVIDAD DE GENERACION DE ENERGIA ELECTRICA – La base gravable para efectos del impuesto de industria y comercio está constituida por la capacidad de generación expresada en kilovatios

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, cantidades de energía determinadas en la oferta mercantil y en los horarios acordados. 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. 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. El artículo 77 de la Ley 49 de 1990 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

ACTIVIDAD DE GENERACION ELECTRICA – Es diferente a la actividad de prestación del servicio público de energía eléctrica. Se aplica la Ley 56 de 1981 / PRESTACION DEL SERVICIO PUBLICO DE ENERGIA – Se le aplica la ley 383 de 1997 para efectos del impuesto de industria y comercio / SUMINISTRO DE ENERGIA – Comprende la venta y el transporte / COMERCIALIZADOR DE ENERGIA – Condiciones. Definición

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 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. 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: (i) que sea realizada por una empresa no generadora y (ii) que el destinatario no sea 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 56 DE 1981 / LEY 383 DE 1997

PRINCIPIO DE LA DOBLE INSTANCIA – Consagración constitucional. Aplicación a procesos judiciales no a los trámites administrativos / RECURSO DE RECONSIDERACION - Competencia para resolverlo / CERTIFICADO DEL REVISOR O CONTADOR – Requisitos. No desvirtuó el valor de la sanción por no declarar / FACTURAS – Sirven de prueba del valor facturado por el servicio de energía eléctrica y por concepto de la contribución del sector eléctrico y del impuesto de timbre

Se observa que el principio de doble instancia está consagrado en el artículo 31 de la Constitución Política. Del artículo 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. 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, pues el valor total de ingresos, incluidos la contribución y el impuesto de timbre, según la certificación es de \$6.684.283.471, que no coincide con el informado por la Siderúrgica de Boyacá. Además, 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: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 720 / CONSTITUCION POLITICA – ARTICULO 31 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 777

NOTA DE RELATORIA: Salvamento de voto del doctor Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejera ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá, D. C., abril catorce (14) de dos mil once (2011).

Radicación número: 15001-23-31-000-2003-00624-01(17930)

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

Demandado: MUNICIPIO DE TUTA – BOYACA

FALLO

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia del 15 de abril de 2009, proferida por el Tribunal Administrativo de Boyacá, estimatoria de las súplicas de la demanda, así:

“FALLA

Primero: Se declara la nulidad de la Resolución N° 000003 del 25 de julio de 2002 y 000008 del 7 de noviembre de 2002, expedidas por el Tesoro 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 2000, 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.

(...)"

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 mes¹, cumpliera con la obligación de presentar la declaración tributaria de Impuestos de Industria y Comercio Avisos y Tableros, por el período gravable 2000. La actora dio respuesta al emplazamiento en el sentido de no realizar ninguna actividad generadora del tributo en esa jurisdicción².

El 25 de julio de 2002, el Municipio profirió la Resolución 000003³, por la cual impuso a EEPPM sanción por cuantía de \$1.328.425.680, por no declarar el impuesto de industria y comercio del año 2000.

Interpuesto el recurso de reconsideración, fue decidido el 7 de noviembre de 2002, mediante la Resolución 000008⁴, confirmatoria de la Resolución Sanción.

LA DEMANDA

Empresas Públicas de Medellín E.S.P. (EEPPM), en ejercicio de la acción consagrada en el artículo 85 del C.C.A., solicitó la nulidad de las Resoluciones 000003 del 25 de julio y 000008 del 7 de noviembre de 2002. A título de restablecimiento del derecho, pidió que se declarase que no es sujeto pasivo del Impuesto de Industria y Comercio en el Municipio de Tuta, por la vigencia de 2000 y que, por tanto, no estaba obligada a pagar la sanción por no declarar.

Citó como normas violadas los artículos 31 de la Constitución Política y 51 de la Ley 383 de 1997, cuyo concepto de violación desarrolló así:

Artículo 51 de la Ley 383 de 1997

El Municipio parte de un supuesto errado, al considerarla sujeto pasivo en su jurisdicción. Empresas Públicas de Medellín tributa en la ciudad de Medellín como generador de energía, con fundamento en lo dispuesto en el artículo 51 de la Ley 383 de 1997; por lo tanto, tributar en Tuta sería una doble tributación, toda vez que los generadores de energía no realizan operaciones de comercialización con su propia energía, pues esta hace parte de la actividad de generación y no puede gravarse en el municipio donde se encuentra el usuario final.

EEPPM no tiene la comercialización de energía como actividad principal dentro de sus estatutos: Su objeto no es comprar energía eléctrica en el mercado mayorista para venderla a los usuarios regulados o no regulados, sino generar, comercializar y distribuir la energía generada por ella misma o por terceros.

La generación de energía, de acuerdo con la Ley 383 de 1997, continúa rigiéndose por el artículo 7° de la Ley 56 de 1981, luego no se entiende cuál es la actividad que realiza la demandante en jurisdicción del Municipio de Tuta, para

¹ Fls. 2 a 3

² Fls. 5 a 10

³ Fls. 11 a 17

⁴ Fls. 39 a 42

constituirse en sujeto pasivo del impuesto de Industria y Comercio en esa jurisdicción. Los generadores de energía eléctrica no ejecutan actividades de comercialización respecto de su propia energía generada, como lo ha sostenido el Consejo de Estado, porque su actividad es industrial, siendo la comercialización de la producción la fase final de esa actividad, sin que constituyan dos actividades diferentes. Sobre este punto transcribe varios pronunciamientos del Consejo de Estado.

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

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

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

En la sentencia C-486 de 1997 la Corte Constitucional analizó la vigencia de la Ley 56 de 1981 frente a la Ley 14 de 1983 y a la Constitución de 1991, y 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, que ambas conservan su vigencia, y que 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.

Violación del principio de la doble instancia consagrado en el artículo 31 de la Constitución Nacional.

En respeto del principio de la doble instancia, el recurso de reconsideración interpuesto contra la resolución sanción debió ser decidido por un funcionario distinto del Tesorero Municipal, quien también había proferido el acto sancionatorio.

Error en la determinación de la base de ingresos que se tuvo en cuenta para fijar la sanción por la vigencia de 2000.

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. Sostiene que no es la realización de la actividad principal del objeto social de una empresa la que determina el tipo de actividad gravada en una jurisdicción, pues la empresa puede llevar a cabo diversas actividades y en varias jurisdicciones, y deberá tributar por cada una, según las normas respectivas, luego 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.

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.

Por ser la actora una empresa de servicios públicos, está sometida al imperio de la ley marco de los servicios públicos y sus normas reglamentarias, es decir, las leyes 142 y 143 de 1994 y 383 de 1997. La Ley 142 de 1994, pese a ser ley marco para los servicios públicos, toca temas relacionados con el aspecto tributario, especialmente, en su artículo 24, que fue complementado por el artículo 51 de la Ley 383 de 1997.

El sometimiento al régimen de servicios públicos no significa que se haya establecido una nueva actividad gravable dentro de la clasificación de la Ley 14 de 1983, sino que ese tipo de actividades también pueden y deben clasificarse en las categorías que esta ley contempla, dependiendo de su naturaleza y características.

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.

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. Afirma ser una empresa generadora de energía a quien es aplicable el régimen especial de la Ley 56 de 1981, por lo tanto, debe tributar sobre la capacidad instalada.

Después retoma las disposiciones de la Ley 14 de 1983, que grava con el impuesto de industria y comercio los ingresos brutos de las actividades industriales, comerciales y de servicios, para deducir que la venta de la energía generada forma parte de la comercialización de la producción y, por lo tanto, debe gravarse como actividad industrial, de acuerdo con esta ley especial.

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 Estado⁵ que interpretó la expresión “podrán ser gravadas” contenida en el literal a) del artículo 7 de la Ley 56 de 1981.

El Municipio de Tuta no puede aceptar que el hecho de considerarse 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.

Comoquiera que el Concejo Municipal de Tuta no ha adoptado la Ley 56 de 1981, 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 nada tienen que ver con la generación de energía.

Explica el apoderado que bajo el régimen general del impuesto de industria y comercio, la materia imponible es la actividad, que puede ser de tres clases: industrial, comercial o de servicios. La base gravable son los ingresos brutos y la territorialidad del tributo corresponde a las jurisdicciones municipales donde se realicen tales actividades. Como la norma no es muy clara en cuanto a la territorialidad y para evitar la doble tributación, la Ley 14 de 1983 fue aclarada y complementada por la Ley 49 de 1990. Afirma que, con base en las normas aludidas, se ha proferido reiterada y copiosa jurisprudencia⁶, 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 al régimen especial, porque este 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 quiere hacerlo ver la actora, debe demostrarse que fue gravada dicha actividad y, adicionalmente, el pago del tributo por los ingresos de la comercialización de la energía generada.

En el caso presente, 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,

⁵ 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.

⁶ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencias del 10 de octubre de 2002, Exp. 13056 y del 8 de marzo de 2002, Exp. 12300.

que la empresa actúa tanto como generador como comercializador y, en consecuencia, debe pagar el impuesto proporcional correspondiente, luego, de todos modos, es procedente la sanción por no declarar.

En relación con las normas invocadas como violadas, la demandada precisó:

Artículo 51 de la Ley 383 de 1997: Ninguna de las reglas que establece esta norma se ajusta a la actividad desplegada por la demandante en el Municipio, porque en esta jurisdicción no genera energía, ni realiza actividades de conexión o de transmisión, como tampoco le es aplicable el numeral 3º, porque el suministro de energía que presta en Tuta tiene como destinatario un usuario final.

En estas condiciones, la empresa, como vendedora de energía a Siderúrgica de Boyacá S.A., usuario final ubicado en el Municipio, 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.

Esta postura es diametralmente diferente a la conclusión de la actora, quien aplica la Ley 56 de 1981 a la actividad de servicios públicos domiciliarios, que está sometida a un régimen especial y posterior. El aparte de la Ley 383 de 1997 invocado por la actora, en el sentido de que la generación de energía eléctrica continuará gravada de acuerdo con lo previsto en la Ley 56 de 1981, no tiene relevancia alguna para el caso de la tributación en el Municipio de Tuta, porque dicha ley no es aplicable en esta jurisdicción, y el hecho de haber sido aplicada en otros municipios, en nada influye en la relación tributaria que tiene la demandante con el Municipio.

Artículo 31 de la Constitución Política: Esta acusación es infundada, ya 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 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 no vulnerar el debido proceso y garantizar el derecho de defensa.

Error en la determinación de la base de ingresos que se tuvo en cuenta para fijar la sanción por la vigencia de 2000: Se precisa nuevamente que la base de la sanción por no declarar es la establecida en el artículo 643 del Estatuto Tributario, y que resulta improcedente aplicar las deducciones y descuentos que pueden alegarse para el impuesto de industria y comercio. Los únicos impuestos deducibles del impuesto de renta, son en un 80% los municipales de industria y comercio y predial, luego el impuesto de timbre y la contribución de que trata la Ley 142 de 1994 no son deducibles. 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.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Boyacá anuló los actos demandados y declaró que la actora no está obligada a presentar ni a pagar impuesto de industria y comercio y avisos y tableros por el período gravable correspondiente al año 2000.

Con fundamento en la jurisprudencia del Consejo de Estado, sostiene 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.

La venta posterior de la producción es una actividad consecucionalmente necesaria para obtener el ingreso, pero no tiene significado para efectos tributarios, ya que su gravamen se generó en la producción.

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 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.

EL RECURSO DE APELACIÓN

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

Argumenta que el Tribunal partió de un supuesto errado 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 industrial⁷.

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. Tal interpretación no concuerda con la disposición legal y aunque ha sido adoptada en repetida jurisprudencia, es necesario corregir tal postura.

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

Dado que el asunto versa sobre la prestación de un servicio público domiciliario (energía eléctrica) y no sobre la comercialización de un producto cualquiera, la regla que debe aplicarse para evitar la doble tributación es la del parágrafo 1º del artículo 51 de la Ley 383 de 1997, en armonía con el resto de esa misma ley, 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 tienen 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 1981⁸ 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.

⁷ Artículo 154 numeral 2 del Decreto 1421 de 1993.

⁸ 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.

Pone de presente la necesidad de que se analice a fondo la incompatibilidad que existe entre los dos regímenes que regulan la materia controvertida. 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.

Pareciera que lo único importante en este debate fuera la forma como debe tributar la generación de energía, y que lo atinente a la tributación en la prestación del servicio público domiciliario de energía quedara en un segundo plano. Así, se realiza una fusión inadmisibles entre el régimen general y el régimen especial del impuesto de industria y comercio.

Para la apelante el silogismo jurídico en que debe fundarse la decisión, es el siguiente: 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. En este caso, el *usuario final* está ubicado en el Municipio de Tuta y, por lo tanto, EEPPM debe pagar el tributo en el ente demandado, sobre el valor promedio mensual facturado.

Según lo expuesto, el asunto que debe dilucidarse, en este caso, es la regla del artículo 51 de la Ley 383 de 1997 que debe aplicarse a la demandante a efectos de tributar el impuesto de industria y comercio. 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. Desde esta perspectiva la norma aplicable es, a todas luces, la regla de tributación de los servicios públicos domiciliarios, contenida en el inciso primero del artículo 51 de la Ley 383 de 1997.

En cuanto al problema de la doble tributación, insiste en señalar que cuando el párrafo 1º del artículo 51 de la Ley 383 de 1997, dispone que *“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”*, se debe tener en cuenta que la Ley 56 de 1981 que grava la generación de energía, no toma como base gravable los ingresos sino la capacidad instalada de las plantas, luego los ingresos percibidos por la generación de energía eléctrica no están gravados con el impuesto de industria y comercio, en calidad de actividad industrial.

La actora no demostró que hubiera pagado el impuesto previamente como industria; tampoco se puede asociar a esa base gravable la correspondiente a la Ley 56 de 1981 para descontarla de aquellos, por estar referida a la capacidad instalada en kilovatios, conceptos frente a los cuales no se presenta doble tributación.

Finalmente, sostiene que el impuesto se causa 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 párrafo 1 del artículo 51 de la Ley 383 de 1997, luego no existe otra alternativa que 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 que es Siderúrgica de Boyacá S.A. y no cabe duda que esta es una 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. Afirma que la jurisprudencia de la Sección Cuarta ha precisado, 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.

Igualmente, la Sala ha juzgado que si las entidades propietarias de las obras para generación de energía eléctrica 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 producción⁹.

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.

Considera que 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 Boyacá¹⁰.

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

⁹ Sentencias del 6 de julio de 2006, Exp. 14384, M.P. Dra. Ligia López Díaz; 17 de noviembre de 2006, Exp. 15274, M.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié y del 11 de septiembre de 2006, Exp. 14043, M.P. Dr. Héctor J. Romero Díaz.

¹⁰ Página 9 de la apelación.

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.

De lo anterior se sigue, que el artículo 24-1 de la Ley 142 de 1994 no modificó el régimen especial previsto en la Ley 56 para las generadoras de energía porque lo mantuvo expresamente en el numeral 1° del artículo 51 de la Ley 383 de 1997, sino que reguló las actividades de transmisión y conexión, y la compraventa de no generadoras cuyos destinatarios no son 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 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, no puede dársele la connotación que le atribuye el Municipio demandado.

CONSIDERACIONES 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, es decir, si a esa 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 1° 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.

En primer término, está probado que EEPPM es propietaria de plantas de generación de energía eléctrica en diferentes municipios del país¹¹, 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. Igualmente, obra en el expediente certificación de la contadora de la EEPPM, en la que se totalizan los ingresos por *compras y ventas* de energía eléctrica durante el año 2000¹².

¹¹ Fls. 244 a 246. Ninguna de ellas está ubicada en el Municipio de Tuta.

¹² Fl. 251

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”*¹³ (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 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.

¹³ Fl. 260

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 actividades¹⁴ 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 eléctrica¹⁵, 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.

En efecto, de acuerdo con la oferta mercantil que obra en el expediente¹⁶, EEPPM se obligó a *“suministrar a SIDERÚRGICA DE BOYACÁ S.A. conforme a lo establecido en esta oferta, la energía y potencia eléctrica requeridas para el desarrollo de sus actividades”*, la cual debe ser entregada en la subestación de su Planta en Tuta.

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:

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

¹⁴ 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.

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

¹⁶ Fls. 145 a 154.

“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”*¹⁷.

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 regulado¹⁸, cantidades de energía determinadas en la oferta mercantil y en los horarios acordados¹⁹.

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 transmisión²⁰ 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.

¹⁷ Resolución 42 de 1999 de la CREG

¹⁸ 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".

¹⁹ FI. 149.

²⁰ 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.

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”.

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 interconexión²¹;

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

²¹ Artículo 40 de la Ley 143 de 1994.

lo dispuesto en el artículo 77 de la Ley 49 de 1990²², 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 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 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**.

²² 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.

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 2000.

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 EPPM 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 judiciales²³.

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 competencia²⁴, no se advierte que los funcionarios competentes para decidir el recurso, sean superiores jerárquicos de quienes imponen las sanciones²⁵, 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.

²³ “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.

²⁴ 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 (...).

²⁵ 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, (...)

Ahora bien, en los actos demandados, se impuso a la demandante una sanción equivalente al 20% de los ingresos brutos obtenidos en el año 1999²⁶, para lo cual, la Administración Municipal solicitó a la Siderúrgica de Boyacá S.A. (hoy DIACO) certificar los valores que por ese año pagó a EEPPM, frente a lo que el Gerente Administrativo informó que por el suministro de energía pagó a la demandante la suma de \$6.642.128.400, por lo que determinó la sanción por no declarar en \$1.328.425.680.

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 facturados²⁷.

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, pues el valor total de ingresos, incluidos la contribución y el impuesto de timbre, según la certificación es de \$6.684.283.471, que no coincide con el informado por la Siderúrgica de Boyacá.

Además, 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”^{28’29}.*

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

²⁶ Art. 643 E.T.

²⁷ Fl. 36.

²⁸ 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.

²⁹ 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 declara, no corresponda a los ingresos brutos obtenidos por la contribuyente respecto del año gravable 1999.

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.

FALLA:

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.

RECONÓCESE personería a la Doctora Leidy Johanna Figueredo Rodríguez para actuar como apoderada de la parte demandada.

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

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidenta de la Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS
SALVA VOTO

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

CARMEN TERESA ORTÍZ DE RODRIGUEZ