



Radicación: 15001-23-33-000-2013-00439-01 (22893)

Demandante: ISAGEN S.A. E.S.P.

FALLO

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

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., once (11) de marzo de dos mil veintiuno (2021)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 15001-23-33-000-2013-00439-01 (22893)
Demandante: ISAGEN S.A. E.S.P.
Demandado: MUNICIPIO DE TUTA

Temas: ICA 2009 y 2010. Territorialidad en las actividades de generación y comercialización de energía, y venta de gas.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 15 de septiembre de 2016, proferida por el Tribunal Administrativo de Boyacá, que en la parte resolutive dispuso¹:

«**PRIMERO: NEGAR** las pretensiones de la demanda.

SEGUNDO: CONDENAR EN COSTAS a la parte demandante. Liquidense por Secretaría siguiendo el procedimiento establecido en el artículo 366 del CGP.

TERCERO: FIJAR como agencias en derecho el equivalente al 6% del valor de la cuantía estimada en la demanda, a cargo de la empresa actora, conforme a lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

CUARTO: Ejecutoriada esta decisión archívese la actuación, previas las constancias pertinentes.»

ANTECEDENTES

El 24 de marzo de 2010² y el 16 de marzo de 2011³ la sociedad ISAGEN S.A. E.S.P. presentó en el municipio de Tuta, las declaraciones del impuesto de industria y comercio por los años gravables 2009 y 2010, respectivamente.

El 23 de agosto de 2011, la Secretaría de Hacienda del municipio de Tuta expidió los Requerimientos Especiales 2011-070⁴ y 2011-077⁵, mediante los cuales propuso adicionar los ingresos percibidos por concepto de suministro de los servicios públicos domiciliarios de energía eléctrica y gas. Además, liquidó sanción por inexactitud en cuantía de \$533.913.000 para el año 2009 y \$551.608.800 para el año 2010.

¹ Fl. 530 reverso c.p.

² Fl. 188 del c.a.

³ Fl. 189 del c.a.

⁴ Fls. 128 a 133 c.a.

⁵ Fls. 134 a 139 c.a.



Previa respuesta a los requerimientos especiales, el 7 de mayo de 2012 la Secretaría de Hacienda del municipio de Tuta, profirió las Liquidaciones Oficiales de Revisión 2012-026⁶ y 2012-033⁷, en las que modificó las declaraciones de ICA por los años gravables 2009 y 2010, en los términos propuestos en los citados requerimientos.

El 5 de julio de 2012, la demandante interpuso recursos de reconsideración, los cuales fueron resueltos mediante las Resoluciones 2012-090⁸ y 2012-097⁹, del 15 de noviembre de 2012, en el sentido de confirmar las liquidaciones oficiales cuestionadas.

DEMANDA

La sociedad ISAGEN S.A. E.S.P., en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho establecido en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones¹⁰:

«PRIMERA

Que son nulos los siguientes actos administrativos proferidos por la Secretaría de Hacienda Municipal de Tuta (Boyacá), por haber sido expedidos con violación a las normas nacionales y locales a las que hubieren tenido que sujetarse.

1. Resolución No. 2012-026 del 7 de mayo de 2012, “por medio de la cual se profiere una Liquidación Oficial de Revisión” del Impuesto de Industria y Comercio correspondiente al año gravable 2009.
2. Resolución No. 2012-033 del 7 de mayo de 2012, “Por medio de la cual se profiere una Liquidación Oficial de Revisión” del Impuesto de Industria y Comercio correspondiente al año gravable 2010.
3. Resolución No. 2012-090 del 15 de noviembre de 2012, “Por medio de la cual se resuelve un Recurso de Reconsideración” presentado contra la Resolución No. 2012-026 del 7 de mayo de 2012.
4. Resolución No. 2012-097 del 15 de noviembre de 2012, “Por medio de la cual se resuelve un Recurso de Reconsideración” presentado contra la Resolución No. 033 del 7 de mayo 2012.

SEGUNDA

Que como consecuencia de la declaración anterior y, a título de restablecimiento del derecho, se declare la firmeza de las declaraciones privadas del impuesto de industria y comercio correspondientes a los años gravables 2009-2010 presentadas por la demandante, y se declare la improcedencia de la sanción por inexactitud y el cobro de intereses impuestos en los actos administrativos objeto de la presente demanda.»

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

- Artículos 647, 683, 702 y 703 del Estatuto Tributario
- Artículo 32, 33, 34 y 35 de la Ley 14 de 1983
- Artículo 7 de la Ley 56 de 1981
- Artículo 51 de la Ley 383 de 1997

⁶ Fls. 82 a 96 c.a.

⁷ Fls. 248 a 262 c.a.

⁸ Fls. 84 a 98 c.p.

⁹ Fls. 100 a 114 c.p.

¹⁰ Fls. 2 y 3 c.p.



- Artículos 86, 87 y 99 de la Ley 142 de 1994
- Artículos 6, 23 y 47 de la Ley 143 de 1994
- Artículo 97 de la Ley 223 de 1995
- Artículo 3-7 de la Ley 632 de 2000
- Resolución CREG 57 del 30 de julio de 1996
- Resolución CREG 23 del 11 de abril de 2000

Como concepto de violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

Señaló que son nulos los actos administrativos demandados, pues la Administración Tributaria del Municipio de Tuta adelantó dos procesos de determinación contra ISAGEN, los cuales tenían como fin la modificación de las declaraciones de autorretenciones en la fuente de ICA por los servicios técnicos prestados y, a su vez, otro para que modificara las declaraciones del mismo tributo, el cual ya había declarado y pagado, de manera que la adición de ingresos supuestamente originados en la actividad de prestación de los servicios públicos domiciliarios de energía y gas en su jurisdicción, al afectar la misma base gravable, constituye una vulneración al principio «*non bis in ídem*».

Afirmó que no es procedente declarar ingresos gravados con ICA de las sumas percibidas por la venta de gas a un usuario no regulado ubicado en el municipio de Tuta, cuando estos fueron objeto de declaración y pago en la jurisdicción de Medellín en donde se realizó la actividad comercial. Además del hecho de que ISAGEN actúa únicamente como comercializador del gas, de modo que no se trata de un servicio público domiciliario, en tanto su actividad no consiste en la entrega directa al domicilio del comprador.

Anotó que la empresa desarrolla la actividad de compraventa de gas, en la cual actúa únicamente como comercializador, en tanto la producción, transporte y entrega a DIACO de dicho material corresponde a proveedores terceros que no tienen relación con ISAGEN.

Explicó que ISAGEN compra gas a un productor propietario del yacimiento para venderlo a otros comercializadores o a consumidores finales no regulados, como es el caso de DIACO, sin embargo, no interviene en el transporte y la entrega del producto, pues de esas actividades se encarga la empresa TGI, a través del gasoducto, con lo cual, la demandante solo realiza el negocio con la destinataria desde el municipio de Medellín, en donde declaró y pagó el ICA por la comercialización.

Manifestó que conforme con el criterio de la CREG, la comercialización que realiza ISAGEN consiste solamente en la venta del gas en el mercado mayorista o a los usuarios finales, y la distribución la define como la prestación del servicio público domiciliario, en los términos del numeral 14.28 de la Ley 142 de 1994, lo que, insiste, no hace parte de su objeto social, ni de la operación realizada con DIACO cuestionada por el ente demandado.

De otra parte, señaló que, por desarrollar la actividad industrial, ISAGEN debe declarar y pagar el impuesto de industria y comercio en los municipios en los cuales se encuentran ubicadas las plantas de generación de energía, en virtud de lo dispuesto por los artículos 34 de la Ley 14 de 1983 y 7 de la Ley 56 de 1981, y no en el lugar en donde se encuentran ubicados los clientes o usuarios, pues no se trata de la prestación del servicio público domiciliario.



Adujo que por disposición del artículo 35 de la Ley 14 de 1983, la actividad industrial de generación de energía que desarrolla la empresa no puede ser gravada también como actividad comercial. Además, destacó que el artículo 51 de la Ley 383 de 1997, establece que dicha actividad de generación de energía continuaría gravada en la jurisdicción del municipio en donde se encuentra ubicada la planta o sede fabril (Tuta), razón por la que el ente territorial no podía también exigir el reconocimiento de la prestación de un servicio público domiciliario que no ejerce ISAGEN.

Precisó que como consta en el certificado de existencia y representación legal, ISAGEN S.A. es una empresa de generación de energía, por lo cual declara y paga el impuesto de industria y comercio en los municipios en los que tiene obras de generación de energía por la realización de actividades industriales, de acuerdo con el régimen especial de la Ley 56 de 1981.

Resaltó que el artículo 31 de la Ley 143 de 1994, permite que las empresas generadoras de energía también la comercialicen, específicamente a usuarios no regulados, sin que con ello se configure el hecho generador del ICA como prestadores de servicios públicos domiciliarios, pues, una cosa es que la generación de energía sea un servicio público por su naturaleza, y otra que sea un servicio público domiciliario, que de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 14.25 de la Ley 142 de 1994, que la define como el «*transporte de energía eléctrica desde las redes regionales de transmisión hasta el domicilio del usuario final, incluida su conexión y medición*», tampoco está a cargo de ISAGEN.

Dijo que la empresa no posee redes regionales de transmisión hasta el domicilio del usuario final, en este caso DIACO S.A., ni su conexión le pertenece, por lo que debe involucrar en el proceso a un distribuidor local u operador regional que es EBSA, quien realiza la entrega de la energía eléctrica que proviene originalmente de ISA. Luego, el transporte hacia el usuario final y demás requisitos no son asumidos por ISAGEN.

Señaló que el servicio público domiciliario de energía se circunscribe al transporte de la energía, desde las redes de transmisión hasta el usuario final regulado, por los distribuidores y no por los generadores, que no pueden acceder a este servicio, en los términos del artículo 14.25 de la Ley 142 de 1994.

Indicó que los actos demandados, a su vez, vulneran las normas que consagran el régimen de la contribución de solidaridad para el sector eléctrico, pues pretenden incluir dentro de la base gravable de la demandante los ingresos que debió trasladar al «Fondo de Solidaridad y Redistribución de ingresos», como si fuera un ingreso bruto propio de ISAGEN S.A. y destinado a las arcas del municipio.

Advirtió que la empresa actúa como agente retenedor de un ingreso que la Corte Constitucional en sentencia C-252 de 1997 ha considerado de naturaleza redistributiva, solidaria, y que no es un ingreso propio susceptible de ser gravado con el impuesto de industria y comercio.

Por último, alegó que se vulneró el artículo 647 del Estatuto Tributario Nacional, al imponer sanción por inexactitud ante la ausencia de una conducta infractora, por cuanto está demostrado que ISAGEN no es sujeto pasivo de ICA, por las actividades señaladas en los actos administrativos demandados.



CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El **Municipio de Tuta** se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente¹¹:

Indicó que el municipio no pretende gravar la actividad de generación de energía, sino el suministro que le hizo a DIACO dentro de la entidad territorial. Afirmó que la actividad se clasifica como de servicios y se ajusta a lo que la ley define como prestación del servicio público domiciliario de energía eléctrica.

Expresó que, para efectos del impuesto de industria y comercio, no es necesario diferenciar el comercializador del distribuidor, toda vez que las ventas al usuario final siempre constituyen la prestación del servicio público domiciliario.

Manifestó que, conforme con el artículo 702 del ET, la Administración tiene la facultad de modificar las liquidaciones privadas del ICA presentadas por la actora por los periodos 2009 y 2010, las cuales son independientes a las declaraciones bimestrales de retención y autorretención en la fuente, de modo que no se trató de dos procesos iniciados por el mismo impuesto como lo sostuvo la actora.

Señaló que, de acuerdo con el acervo probatorio, en especial las facturas pagadas por el usuario final DIACO S.A., por concepto de suministro de gas, demuestran que la actora presta en el municipio de Tuta un servicio público domiciliario.

Sostuvo que el numeral 3 del artículo 51 de la Ley 383 de 1997, relacionado con la compraventa de energía eléctrica que causa el impuesto en el municipio que corresponda al domicilio del vendedor, no es aplicable porque esa norma no incluye el suministro de gas, el cual por el contrario constituye la prestación de un servicio público domiciliario, ya sea porque lo venda un agente distribuidor o un comercializador.

Destacó que los artículos 14.20, 14.21 y 14.28 de la Ley 142 de 1994, no hacen distinción alguna respecto del tratamiento como servicio público domiciliario a la distribución de gas por tubería o el que se realice por otros medios, de hecho, el elemento común es que el producto llegue hasta las instalaciones del consumidor final, sin que sea relevante si se toma de un gasoducto central o desde un sitio de acopio de grandes volúmenes, de modo que por ello se adicionaron los ingresos percibidos por concepto de la venta de gas a DIACO.

Anotó que la venta de gas por parte de ISAGEN a la empresa DIACO, considerada como gran consumidor, constituye la prestación de un servicio público domiciliario y está gravada con el ICA en la jurisdicción del municipio de Tuta en donde está ubicado el usuario final.

En lo que tiene que ver con los ingresos provenientes de la venta de energía, consideró que también deben ser gravados con el ICA en el municipio de Tuta, por cuanto la discusión no se centra en el carácter de empresa generadora de energía que ostenta, sino en la prestación de un servicio público domiciliario a la sociedad DIACO S.A., conforme con lo dispuesto por artículo 14.25 de la Ley 142 de 1994.

¹¹ Fls. 507 a 535 c.p.



Dijo que la prestación del servicio público domiciliario de energía eléctrica está gravada con el ICA en la jurisdicción donde se encuentre ubicado el usuario final, y se calcula teniendo en cuenta en promedio mensual facturado, tal como lo establece el inciso primero del artículo 51 de la Ley 383 de 1997.

Adujo que, una cosa es comercializar la producción como agente generador, y otra es ser prestador del servicio público domiciliario, lo cual implica un mayor valor agregado al producto para que esté disponible en el domicilio del usuario final, costos en los que debe incurrir ISAGEN por el pago de «peajes» para utilizar la red y equipos eléctricos que garantizan la entrega de la energía a DIACO.

Puso de presente sentencias del Consejo de Estado que, en su entender, se pronunciaron sobre casos con similitud fáctica y jurídica, en los que EPM también suministraba energía a DIACO S.A., determinando que se trataba de un servicio público domiciliario, por lo que no respaldó la tesis dirigida a que, por su condición de generadoras de energía, estarían exentas del ICA en ese municipio.

Sostuvo que no es cierto que ISAGEN no estuviera autorizada para realizar la actividad de servicios públicos domiciliarios, pues de por sí adelanta esa actividad si se tiene en cuenta el marco regulatorio del sector eléctrico, además porque en el certificado de existencia y representación legal se estableció dentro de su objeto social la ejecución de todas las actividades conexas o complementarias a la de generación de energía.

Precisó que el fundamento del municipio no es que ISAGEN S.A. posea líneas de transmisión y/o distribución, sino la prestación del servicio, el suministro de la energía junto con la medición y facturación, sumado al hecho de cobrar la contribución de solidaridad, que es un claro indicador de que se presta el servicio. Hizo referencia a la oferta mercantil 40000248, firmada entre ISAGEN S.A. y DIACO S.A., relacionada con la prestación del servicio público domiciliario.

Manifestó que la jurisprudencia sobre generación de energía no es aplicable al caso, porque lo que se grava es el servicio público domiciliario desarrollado en su jurisdicción y no la generación o comercialización que se realizó en otras municipalidades. Resaltó que la Ley 56 de 1981 no es aplicable a la actividad desarrollada por la contribuyente en el municipio de Tuta.

En relación con la contribución de solidaridad, sostuvo que la actora es una empresa estatal, con el 100% capital público y no tiene sentido alegar que recauda un ingreso para un tercero, que es el mismo Estado colombiano.

Advirtió que así la contribución de solidaridad no forme parte de la base gravable establecida por el municipio, tal aspecto no genera nulidad de los actos demandados.

A su juicio, ISAGEN S.A. al vender energía a DIACO (usuario final ubicado en jurisdicción de Tuta), realizó un servicio público domiciliario y debe tributar acorde a lo preceptuado en el primer inciso del artículo 51 de la Ley 383 de 1997, sin que le sea aplicable ningún régimen especial.

Indicó que procede la sanción por inexactitud aplicada, pues la demandante omitió declarar los ingresos por su actividad de prestación del servicio público domiciliario



de energía y gas en la jurisdicción de Tuta, y se constató que los hechos y cifras declarados no eran completos y verdaderos.

AUDIENCIA INICIAL

El 29 de mayo de 2014¹², el Tribunal llevó a cabo la audiencia inicial de que trata el artículo 180 de la Ley 1437 de 2011. En dicha diligencia se precisó que no se presentaron irregularidades procesales, nulidades y no se propusieron excepciones previas ni se solicitaron medidas cautelares, por lo cual, al encontrarse saneado el proceso, se decretaron las pruebas pertinentes y se dio traslado a las partes para alegar de conclusión. El litigio se concretó en determinar la legalidad de los actos acusados.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Boyacá, negó las pretensiones de la demanda y condenó en costas y agencias en derecho al demandante, con fundamento en lo siguiente¹³:

El *a quo* señaló que no prospera el primer cargo, por cuanto la Administración Tributaria local tenía la competencia para fiscalizar a la contribuyente en el mismo año gravable, por situaciones ocurridas tanto en las declaraciones anuales del ICA, como las bimestrales de retención en la fuente del mismo tributo, pues se trata de obligaciones que obedecen a condiciones distintas, es decir, la primera tiene que ver con la configuración del hecho generador del tributo, y la segunda por su obligación como agente retenedor o autorretenedor que constituye un mecanismo anticipado de recaudo.

Dijo que lo cuestionado en este proceso son los actos administrativos por medio de los que se modificaron las declaraciones anuales de 2009 y 2010 por ICA presentadas por la actora, y lo que se debe determinar es si es procedente la adición de ingresos por la ocurrencia o no del hecho generador del tributo en esa jurisdicción, lo cual dista de discusiones relativas a las retenciones y autorretenciones practicadas durante los mismos periodos.

Por otra parte, señaló que, conforme con la jurisprudencia del Consejo de Estado, toda empresa generadora de energía eléctrica es sujeto pasivo del ICA por la actividad industrial, conforme con la Ley 56 de 1981, y respecto de las demás actividades que desarrolle se registrarán por el artículo 51 de la Ley 383 de 1997, con lo cual también tributará en la jurisdicción del municipio donde preste otro tipo de servicio.

Destacó que, verificado el objeto social de la actora, la actividad realizada en la jurisdicción de Tuta, encuadra en la de prestación de un servicio público domiciliario de energía eléctrica, ya que transportó energía desde redes regionales de transmisión hasta el domicilio del usuario final -DIACO S.A.-, por lo que debe declarar y pagar el impuesto de industria y comercio conforme con el inciso 1 del artículo 51 de la Ley 383 de 1997, independientemente de que haya tributado por la actividad industrial de generación eléctrica en otro municipio, pues por tratarse de dos actividades distintas no se presenta una doble tributación.

¹² Fl. 567 a 570 C.P

¹³ Fls. 501 a 538 c.p.



Anotó que la comercialización de gas también involucraba la prestación de un servicio público domiciliario por parte de ISAGEN S.A. y, por ende, sí se causaba el impuesto de industria y comercio en el municipio de Tuta, al tenor de lo dispuesto por el artículo 51 de la Ley 383 de 1997, por ser allí donde se encontraba ubicado el destinatario final del producto (DIACO S.A.). Agregó que, si bien se allegaron facturas para demostrar que el transporte y otros conceptos no estaban a cargo de la actora, sino de terceros, lo cierto es que no se especificaba quiénes eran esos terceros y, en todo caso, el suministro y la comercialización estaba a cargo de ISAGEN S.A.

Adujo que para sustentar la exclusión de la contribución de solidaridad dentro de la base gravable, se aportó certificación expedida por la revisora fiscal de ISAGEN S.A., en la cual se incluyeron los valores discriminados que percibía la empresa demandante por concepto de contribución, pero no se observa soporte alguno que respalde la destinación que tenían los recursos, es decir, si eran consignados efectivamente a un fondo de solidaridad, como tampoco se desvirtuó que se tratara de ingresos brutos a favor de la contribuyente y, en consecuencia, el ICA debe liquidarse sobre la totalidad de los ingresos brutos obtenidos por la prestación del servicio, por lo que la base gravable establecida por el municipio de Tuta se ajustó a la normativa vigente.

Concluyó la procedencia de la sanción por inexactitud, por cuanto la contribuyente omitió declarar los ingresos que percibió por el suministro de los servicios de energía eléctrica y gas a DIACO S.A. en la jurisdicción del municipio de Tuta.

RECURSO DE APELACIÓN

La parte **demandante**, inconforme con la decisión de primera instancia, interpuso recurso de apelación, para lo cual reiteró los argumentos de la demanda, en los siguientes términos¹⁴:

Insistió en que ISAGEN no es sujeto pasivo del ICA en el municipio de Tuta por la venta de energía eléctrica a DIACO S.A., en tanto a partir de la vigencia del artículo 181 de la Ley 1607 de 2012, que se debe aplicar porque fue incorporada al artículo 7 de la Ley 56 de 1981, la generación de energía es considerada como una actividad industrial y quien la desarrolle está obligado a declarar y pagar el tributo en la jurisdicción del municipio en el cual se encuentra ubicada la sede fabril, motivo por el que no es posible adicionar actividades como la comercial o de servicio.

Indicó que con fundamento en la jurisprudencia de la Corte Constitucional -sentencia C-587 de 2014- y el Consejo de Estado¹⁵, se han resuelto casos con similitud fáctica y jurídica en los que la parte demandada ha sido el municipio de Tuta y en todos ellos se ha decidido que la comercialización de la energía generada a usuarios finales hace parte de la actividad industrial gravada con el ICA en el lugar en que se encuentre la generadora.

Reiteró que el ente demandado inició el proceso de determinación por el que modificó las declaraciones anuales del ICA correspondientes a los periodos gravables 2009 y 2010, cuando ya había ejercido el poder fiscalizador respecto de

¹⁴ Folios 541 al 573 del C.P.

¹⁵ Al efecto citó las sentencias del 9 de julio de 2015, Exp. 19491, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, del 16 de julio del 2015, Exp. 19490, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, y del 30 de marzo del 2016, Exp. 22033, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, entre otras.



las declaraciones bimestrales de retención y autorretenciones en la fuente, persiguiendo el mismo fin, esto es, el reconocimiento de los ingresos por la presunta prestación de los servicios domiciliarios de energía eléctrica y gas, lo cual constituye la exigencia de una doble tributación.

En lo que tiene que ver con la venta de gas, sostuvo que ISAGEN compra ese producto al propietario del yacimiento para venderlo a otros comercializadores o a consumidores finales no regulados, como es el caso de DIACO S.A., sin embargo, no interviene en el transporte y la entrega del producto, pues de esas actividades se encarga la empresa Transportadora de Gas del Interior -TGI-, a través de su gasoducto, lo cual significa que la empresa sólo realiza el negocio con la destinataria desde el municipio de Medellín, en donde declaró y pagó el ICA por la comercialización.

Afirmó que ISAGEN no presta un servicio público domiciliario, puesto que el contrato que celebró con DIACO no es un contrato de condiciones uniformes típico del servicio público domiciliario y el gas comercializado no fue usado para atender necesidades básicas o esenciales de los habitantes sino para fines industriales.

Adujo que la empresa no estaba obligada a aportar las facturas expedidas a su consumidor DIACO S.A., en las cuales constara el valor liquidado correspondiente a la contribución de solidaridad, como tampoco del recaudo de esta, pues basta con que en el certificado de su revisora fiscal se demostrara la detracción en los ingresos de las sumas retenidas con destino al fondo de solidaridad y redistribución de ingresos. Puso de presente que como el Tribunal de primera instancia no solicitó esas pruebas, no era posible negar las pretensiones correspondientes.

Concluyó que la sanción por inexactitud es improcedente, por cuanto en las declaraciones privadas presentadas no omitió ingresos gravables, ni incluyó deducciones inexistentes, ni datos o factores falsos, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró lo dicho en la demanda y en el recurso de apelación¹⁶.

La **demandada** reiteró de manera sucinta lo dicho en la contestación de la demanda¹⁷.

El **Ministerio Público** solicitó que se revocara la sentencia apelada y, en su lugar acceder a las pretensiones de la demanda, para lo cual se refirió exclusivamente a la comercialización de energía eléctrica y señalar que ISAGEN S.A., al ser una empresa generadora, le es aplicable lo dispuesto por el artículo 7 de la Ley 56 de 1981, por lo que la energía que produzca y comercialice estará gravada en el territorio donde se encuentren sus centrales generadoras por ser esta una actividad industrial. Como sustento citó la sentencia de la Corte Constitucional C-587 de 2014.

¹⁶ Fls. 585 a 622 c.p.

¹⁷ Fls. 623 a 645 c.p.



CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se decide sobre la legalidad de los actos administrativos mediante los cuales el municipio de Tuta modificó las declaraciones del impuesto de industria y comercio presentadas por ISAGEN S.A. E.S.P., correspondientes a los años 2009 y 2010.

En los términos del recurso de apelación, la Sala deberá establecer si la venta de energía eléctrica y gas que la demandante realizó a DIACO S.A. en el municipio de Tuta durante los años 2009 y 2010, correspondió a la prestación de servicios públicos domiciliarios gravados con ICA en esa jurisdicción.

El impuesto de industria y comercio en las empresas generadoras y comercializadoras de energía eléctrica. Reiteración Jurisprudencial.

A juicio de la recurrente la venta de energía eléctrica realizada a la empresa DIACO S.A. en la jurisdicción del municipio demandado, hace parte de la actividad industrial que territorialmente se encuentra gravada en Medellín, lugar donde está ubicada la central de generación, de manera que, apoyada en la sentencia C-587 de 2014, proferida por la Corte Constitucional, consideró que no es sujeto pasivo de ICA por la supuesta prestación de un servicio público.

Para resolver el caso puesto a consideración, la Sala reitera el precedente jurisprudencial decantando sobre las mismas circunstancias de hecho y de derecho que ahora se discuten, en las cuales obraron como partes la sociedad ISAGEN S.A. y el municipio de Tuta¹⁸.

La normativa aplicable al impuesto de industria y comercio para las empresas que desarrollan las actividades de generación y comercialización de energía eléctrica, es la dispuesta en el artículo 14.25 de la Ley 142 de 1994¹⁹, según el cual los servicios públicos «[s]on todos los servicios y actividades complementarias a los que se aplica esta ley». En el artículo 14.21 de la misma ley se señalan cuáles son los servicios públicos y dentro de ellos se encuentra el de *energía*. Según la citada ley, el servicio público domiciliario de energía eléctrica se define así:

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

También se aplicará esta ley a las actividades complementarias de generación, de comercialización, de transformación, interconexión y transmisión».

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

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 para el caso del impuesto de industria y comercio fija, entre otras reglas, la siguiente:

¹⁸ Sentencias del 9 de julio de 2015, Exp. 19491, y del 16 de julio del 2015, Exp. 20013, CP Martha Teresa Briceño de Valencia, del 30 de julio de 2015, Exp. 20924, y del 20 de agosto del 2015, Exp. 20006, CP Jorge Octavio Ramírez Ramírez, del 1 de agosto de 2018, Exp. 21071, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto, del 2 de mayo de 2019, Exp. 22693, C.P. Milton Chaves García, del 8 de agosto de 2019 Exp. 21664, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez, y del 12 de agosto del 2019, **Exp. 24019**, C.P. Milton Chaves García.

¹⁹ «Por la cual se establece el régimen de los servicios públicos domiciliarios y se dictan otras disposiciones»



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 en conjunto 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. (...)».

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*.

El artículo 7 de la Ley 56 de 1981, a que hace referencia el numeral 1 de la citada Ley 383 de 1997, en lo pertinente, 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. (...)»

Sobre la comercialización de energía eléctrica por parte de las empresas generadoras, el artículo 181 de la Ley 1607 de 2012 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».



La anterior norma fue sujeta a estudio por parte de la Corte Constitucional que en sentencia C-587 de 2014, 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 argumentar que el **artículo 181 de la Ley 1607 de 2012 es una norma interpretativa²⁰, que debe entenderse incorporada a lo dispuesto en la Ley 56 de 1981**. Conforme a lo establecido en los artículos 14 del Código Civil²¹ y 58 del Código de Régimen Político y Municipal²², la norma objeto de análisis precisa que la comercialización o venta de lo producido por las generadoras de energía continuará gravada como lo prevé el artículo 7 de la Ley 56 de 1981.

A su vez señaló que **no existía en la ley una regla especial en materia del impuesto de industria y comercio para la comercialización de energía producida por las generadoras**. Así, como lo había precisado la Sección en oportunidades anteriores²³, la actividad de comercialización de energía prevista en el numeral 3 del artículo 51 de la Ley 383 de 1997 solo 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 la venta de energía de empresas generadoras a usuarios finales.

Por ello, la **comercialización de energía por empresas generadoras incluye la venta de energía a usuarios no regulados**. En la sentencia C-587 de 2014, 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 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 7 de la Ley 56 de 1981. En consecuencia, se aplica lo dispuesto en el artículo 77 de la Ley 49 de 1990²⁴, en el sentido de reconocer que la venta de lo producido hace parte de dicha actividad industrial.

Señaló la Corporación que la **exequibilidad del artículo 181 de la Ley 1607 de 2012 es condicionada**, pues esa 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.

²⁰ La Corte Constitucional ha precisado, en cuanto a las normas interpretativas lo siguiente: «La doctrina y la jurisprudencia han identificado este fenómeno como el “efecto retrospectivo de las leyes de interpretación”, por virtud del cual, como ya se señaló, la norma interpretativa 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». (C-076/07)

²¹ Código Civil. Art. 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”

²² Código de Régimen Político y Municipal. Art. 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.

²³ Sentencias de 14 de abril de 2011, Exp. 17930, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y de 22 de agosto de 2013, Exp. 18886, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, entre otras, en las que se analizó el mismo punto en un asunto entre las mismas partes.

²⁴ **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.



Además, la Corte precisó que las empresas generadoras realizan una entrega física de la energía producida al Sistema Interconectado Nacional (SIN), operación que se reporta al administrador del mercado de energía (XM S.A. E.S.P) para su cuantificación total. Sin embargo, con posterioridad a la entrega física, las generadoras venden o comercializan lo producido, por medio de contratos bilaterales con otros agentes del mercado o con usuarios no regulados o a través de la bolsa de energía.

De acuerdo con lo anterior, se advierte que tanto la expedición del artículo 181 de la Ley 1607 de 2012, como la sentencia C-587 de 2014, determinan el tratamiento que deben recibir las empresas generadoras cuando comercializan energía, toda vez que, la norma citada es una norma interpretativa y, por ende, se entiende incorporada a lo dispuesto en la Ley 56 de 1981.

En el caso concreto, dentro de los hechos que no fueron objeto de discusión por las partes, se encuentra que el objeto principal de la sociedad ISAGEN S.A. ESP, es la **«generación y comercialización de energía eléctrica»²⁵**.

La demandante es propietaria de la planta de generación de energía eléctrica ubicada en el municipio de Medellín, en donde según señaló *«ya había declarado y pagado el impuesto de industria y comercio, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 56 de 1981»²⁶*, y que, por el contrario, al no poseer sede fabril en el municipio de Tuta, presentó las declaraciones del impuesto de industria y comercio de los años 2009 y 2010, sobre la base de los ingresos recibidos por la actividad que realizó en esa jurisdicción, aspecto no controvertido por el ente demandado.

Según el certificado de la revisora fiscal de ISAGEN, *«De acuerdo con las declaraciones de Industria y Comercio y la información contenida en los Libros de Contabilidad y los registros auxiliares que las soportan, ISAGEN S.A. E.S.P. incluyó en las declaraciones de Industria y Comercio presentadas y pagadas en el Municipio de Medellín y que corresponden a las vigencias 2009 y 2010, las ventas efectuadas por concepto de energía a DIACO S.A. identificado con NIT 891.800.111-5»²⁷*.

Así mismo, se observan las ofertas mercantiles 84000138 del 22 de diciembre del 2006, y 40000248 del 24 de junio del 2009, suscritas por ISAGEN S.A.²⁸, para el suministro de energía eléctrica a la empresa DIACO S.A., así como las facturas de venta²⁹, las cuales constituyen la prueba de su pago.

De acuerdo con los documentos aportados, se advierte que la actora se obligó a suministrarle a DIACO S.A., la energía y potencia requeridas para el desarrollo de las actividades de la consumidora, bajo la modalidad *«pague lo demandado»*, que para la planta ubicada en Tuta se estableció un estimado de *«18.267.830 KWH al mes, y 219.213.960 KWH al año»³⁰*.

En ese orden, tal como la Sala encontró probado en los casos precedentes, la sociedad demandante es una empresa generadora de energía desde su planta ubicada en Medellín y, a su vez, la vende a DIACO S.A., lo cual, acorde con la sentencia C-587 de 2014, conlleva a la realización de las actividades de comercialización descritas en dicha providencia y efectuadas por las empresas generadoras, por lo que están dentro del supuesto de hecho previsto en el artículo 181 de la ley 1607 de 2012, toda vez que se está en presencia de una misma

²⁵ Según certificado de existencia y representación legal (Fls. 44 a 52 c.p.).

²⁶ Fls 9 y 10 del c.p. – demanda. En el expediente obra copia de las declaraciones del ICA presentadas por la actora correspondiente a los años 2009 y 2010, en el municipio de Medellín. (Fls. 190 y 191 c.p.).

²⁷ Fl. 483 c.p.

²⁸ Fls. 316 a 328 y 329 a 335 c.p.

²⁹ Fls. 336 a 351 c.p.

³⁰ Fl. 317 c.p.



actividad, la industrial, en la que el legislador se limitó a aclarar el alcance de la base gravable del ICA y que corresponde a la prevista en el artículo 7 de la Ley 56 de 1981. En consecuencia, se reconoce que la venta de lo generado hace parte de la actividad industrial.

Como ha sido evidente, en el presente caso lo que ocurrió fue que la empresa ISAGEN S.A. vendió electricidad a terceras personas, específicamente a la sociedad DIACO S.A., ubicada en la jurisdicción del ente demandado, en donde la contribuyente no tiene ubicadas centrales generadoras.

Refuerza lo anterior, el hecho de que el argumento principal de la Administración para modificar las declaraciones discutidas fue que ISAGEN prestó un servicio público domiciliario de energía a la empresa DIACO que se encontraba ubicada en su territorio y que era un usuario no regulado, lo cual fue soportado tanto en los actos demandados, como por el Tribunal de instancia, en las ofertas mercantiles 84000138 del 22 de diciembre del 2006, y 40000248 del 24 de junio del 2009, mediante las que se especificaron los términos en que se vendió la energía a la referida sociedad DIACO S. A., empresa que también se encontraba ubicada en los municipios de Sibaté, Yumbo, Duitama y Cota³¹.

Conforme con el marco jurídico señalado, el precedente jurisprudencial y los hechos que no fueron objeto de discusión, se tiene que la demandante es una **empresa generadora de energía** que no cuenta con planta de generación en el municipio de Tuta, por lo cual, para que se determine el ICA a su cargo se requiere probar que la energía que comercializó en el municipio no la produjo, sino que la adquirió a otra empresa generadora o comercializadora.

Sin embargo, en el expediente no hay medios de prueba que acrediten que la energía suministrada por la demandante al usuario no regulado situado en el municipio de Tuta provenía de compras de energía hechas a otras generadoras o comercializadoras.

Tal circunstancia trae como consecuencia que, ante la ausencia de pruebas que demostraran la realización por parte de la demandante de actividades gravadas con ICA en el municipio de Tuta, lo procedente es acceder al primer cargo de apelación y, en su lugar, declarar que la sociedad ISAGEN S.A. no estaba obligada a incluir dentro de la base gravable del referido tributo los ingresos por concepto de la comercialización de energía que realizó desde su planta generadora ubicada en la jurisdicción de otro municipio.

El impuesto de industria y comercio en la venta de gas³²

La demandante señaló en el recurso de apelación que la actividad que desarrolló en el municipio de Tuta no es la prestación de un servicio público domiciliario, sino una compraventa de gas, que consiste en que ISAGEN adquiere el producto con el propietario del yacimiento para venderlo a otros comercializadores o a consumidores finales no regulados, como es el caso de DIACO S.A., sin embargo, no interviene en el transporte y la entrega, pues de ello se encarga la empresa Transportadora de Gas del Interior -TGI-, lo cual significa que la demandante sólo realiza el negocio desde el municipio de Medellín, en donde declaró y pagó el ICA por la comercialización.

³¹ Fls. 316 y 329 c.p.

³² Sentencia del 12 de noviembre del 2020, **Exp. 23971**, C.P. Milton Chaves García, actor ISAGEN S.A. ESP.



Afirmó que la empresa no presta un servicio público domiciliario, puesto que el contrato que celebró con DIACO no es un contrato de condiciones uniformes típico del servicio público domiciliario y el gas comercializado no fue usado para atender necesidades básicas o esenciales de los habitantes sino para fines industriales.

El artículo 14.28 de la Ley 142 de 1994, definió el servicio público domiciliario de gas combustible de la siguiente manera:

«SERVICIO PÚBLICO DOMICILIARIO DE GAS COMBUSTIBLE. Es el conjunto de actividades ordenadas a la distribución de gas combustible, por tubería u otro medio, desde un sitio de acopio de grandes volúmenes o desde un gasoducto central hasta la instalación de un consumidor final, incluyendo su conexión y medición. También se aplicará esta Ley a las actividades complementarias de comercialización desde la producción y transporte de gas por un gasoducto principal, o por otros medios, desde el sitio de generación hasta aquel en donde se conecte a una red secundaria.»

En los términos de la norma en mención, para considerar que se trata de la prestación de un servicio público domiciliario de gas combustible, es necesario verificar (i) que haya distribución de gas combustible; (ii) que la distribución sea realizada por tubería u otro medio desde el sitio de acopio o desde un gasoducto central; (iii) que sea entregado en las instalaciones del consumidor final, incluyendo su conexión y medición.

Así mismo, será servicio público domiciliario de gas, la comercialización desde la producción y transporte por un gasoducto principal, o por otros medios, desde el sitio de generación hasta donde se conecte a una red secundaria para su entrega.

Ahora bien, el artículo 51 de la Ley 383 de 1997, por medio del cual se desarrolla el artículo 24.1 de la Ley 142 de 1994, estableció las reglas de territorialidad del ICA para los servicios públicos domiciliarios de la siguiente manera:

«Artículo 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 continuara 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.» (Se resalta)

En relación con dicha normativa la Sala se ha pronunciado en los siguientes términos³³:

³³ Sentencia del 28 de septiembre de 2016. Exp. 20562. C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, reiterada en sentencia del 12 de noviembre del 2020, Exp. 23971, C.P. Milton Chaves García.



«Como se puede apreciar, la Ley 383 de 1997 fijó dos reglas de causación y de base gravable del impuesto de industria y comercio para el servicio público domiciliario de distribución de gas combustible y sus actividades complementarias:

Para el servicio público domiciliario de distribución de gas combustible, el impuesto se causa en el municipio donde se presta el servicio al usuario final sobre el valor promedio mensual facturado.

Para el transporte de gas combustible, el impuesto se causa «en puerta de ciudad». Y se tasa sobre el ingreso promedio obtenido en el respectivo municipio.» (Se resalta)

En el presente caso, el análisis se efectuará a partir de las ofertas mercantiles que obran en el expediente, pues fueron estos los documentos que tuvieron en cuenta, tanto la Administración como el Tribunal de primera instancia, para verificar si las operaciones tanto de venta de energía, como la prestación del servicio de gas por parte de ISAGEN, estaban sujetas al impuesto de industria y comercio en la jurisdicción del municipio de Tuta.

En ese orden, en las ofertas mercantiles 3000100 del 29 de mayo del 2007 y 40000250 del 24 de junio del 2009, se refieren al suministro de gas por parte de ISAGEN S.A. a DIACO S.A. para la operación de una central generadora. Específicamente se estableció como objeto de las ofertas³⁴:

*«El suministro de la totalidad de la demanda de Gas Natural que el ofertado requiera a lo largo de duración de la oferta en su planta de Tuta (Boyacá), hasta una cantidad disponible diaria de 1.800 Million British Thermal Units Day (MBTUD) [...] el Gas natural objeto de suministro de la presente oferta provendrá de los campos de producción de Cusiana. El punto de entrega del Gas Natural será en el **Punto de Conexión del OFERTADO** al sistema de transporte de TRANSPORTADORA DE GAS DEL INTERIOR – TGI S.A. E.S.P.» (Se resalta).*

Conforme se desprende de las ofertas mercantiles, así como de lo señalado por las partes, para la distribución del gas, se utilizó como medio de transporte las redes de propiedad de la sociedad Transportadora de Gas del Interior TGI, proveniente del campo de producción «Cusiana» (punto de conexión), hasta las instalaciones del ofertado DIACO S.A., todo lo cual, si bien es cierto que dichas redes no son de propiedad de ISAGEN, esa condición no es requisito para considerar que la actividad que desplegó la actora en el municipio de Tuta, es un servicio público domiciliario, en los términos de los artículos 14.28 de la Ley 142 de 1994 y 51 de la Ley 383 de 1997.

De las facturas allegadas al proceso, se advierte que dentro de los conceptos por los cuales DIACO S.A. pagó a la sociedad ISAGEN S.A., se encuentran no solo el suministro del gas, sino también el transporte, las pérdidas por el transporte y la comercialización. Se estableció como punto de entrega el municipio de Tuta, la ubicación del punto «Cusiana Tuta»³⁵.

En cuanto al requisito atinente a que el gas **llegue al lugar en el que se encuentre el consumidor final**, se tiene que en este caso el gas suministrado por ISAGEN es entregado en las instalaciones de DIACO S.A., ubicadas en el municipio de Tuta, y quien es el consumidor final.

³⁴ Fls. 352 y 359 C.P.

³⁵ Fls. 366 a 482 c.p.



Respecto a la **conexión y medición del gas suministrado** por ISAGEN, como se evidencia en el acápite denominado «*precio para gas natural en firme*» y «*precios para gas natural interrumpible*», así como del Anexo 1 de las ofertas mercantiles «PROCEDIMIENTO OPERATIVO», se establecieron fórmulas fijas para determinar los valores según el consumo diario de gas, incluso hasta tarifas fijas, de manera que dicho bien es efectivamente medido para efectos de facturación³⁶.

Por los anteriores motivos, la Sala advierte que el servicio prestado por ISAGEN es un servicio público domiciliario, y no de comercialización simplemente, dado que cumple con los presupuestos señalados en el mencionado artículo 14.28 de la Ley 142 de 1994.

Ahora bien, las Resoluciones 057 de 1996, 071 de 1999 y 011 de 2003 de la Comisión de Regulación de Energía y Gas -CREG- precisan que la comercialización consiste en la compra y venta de gas al mercado mayorista, ya sea a agentes regulados o no regulados, quienes carecen de la calidad de usuarios finales, pues destinan este producto a su distribución o a otras operaciones del sector. Sin embargo, para la Sala ISAGEN no realizó solo una actividad de comercialización de gas, puesto que esta supondría la compra del producto para su posterior venta a usuarios que no sean finales, circunstancia que no fue probada en este proceso, pues, por el contrario, las pruebas allegadas evidencian que la demandante efectivamente le suministró el gas a DIACO S.A., en su calidad de usuario final.

Como se expresó en la sentencia que se reitera³⁷, la Sección encuentra «*que el artículo 51 de la Ley 383 de 1997, establece como hecho generador del ICA el servicio público domiciliario de distribución de gas destinado al usuario final, norma aplicable al caso concreto*», en el que ISAGEN «*realizó la venta de gas en desarrollo del contrato celebrado con (...) en su calidad de usuario final*».

Aunado a lo anterior, se resalta que la sociedad actora se comprometió a mantener en óptimas condiciones el suministro del gas natural, que el producto cumpliera con las especificaciones de calidad contenidas en el Reglamento Único de Transporte, y la eficiencia en la prestación del servicio³⁸, aspectos que de conformidad con el artículo 136 de la Ley 142 de 1994 son presupuestos para la existencia de un servicio público domiciliario³⁹.

En consecuencia, en aplicación de lo dispuesto por los artículos 14.28 de la Ley 142 de 1994 y 51 de la Ley 383 de 1997, en el servicio público de distribución de gas, el impuesto se causa sobre el valor promedio mensual facturado **en el municipio en el que se preste el servicio al usuario final**, razón por la cual ISAGEN S.A. debió declarar y pagar ICA en el municipio de Tuta, lugar en el que prestó el servicio público domiciliario a DIACO S.A. en su calidad de usuario final⁴⁰. Conforme con lo anterior, este cargo de apelación no está llamado a prosperar.

El cargo de apelación atinente a que se declarara la nulidad de los actos acusados, porque que el ente demandado inició dos procesos de fiscalización tendiente al recaudo del mismo tributo, no está llamado a prosperar, por cuanto la discusión puesta a consideración en el presente proceso se circunscribió al estudio de legalidad de las actuaciones adelantadas por Administración Local para modificar las declaraciones del ICA presentadas por la actora correspondientes a los años

³⁶ Fls. 352 y 353 c.p.

³⁷ Sentencia del 12 de noviembre de 2020, Exp. 23971, CP. Milton Chaves García.

³⁸ Según se advierte en las ofertas mercantiles aportadas por la demandante.

³⁹ Corte Constitucional. Sentencia C-741 del 2003.

⁴⁰ Así lo dispuso la Sala en un caso con similitud fáctica y jurídica al que ahora se discute. Sentencia del 12 de noviembre del 2020, Exp. 23971, C.P. Milton Chaves García.



gravables 2009 y 2010, en el que se debatió si las actividades que desarrolló ISAGEN durante los periodos en discusión, estaban o no gravadas con el referido tributo en la jurisdicción del municipio de Tuta, tal como lo dispuso el Tribunal de primera instancia en la audiencia inicial al fijar el litigio, y sobre lo cual la demandante manifestó estar de acuerdo⁴¹. De manera que, en el marco de su competencia, esta judicatura se contrajo a resolver los problemas jurídicos que emergían de los actos administrativos demandados y no de otros.

Como se señaló en la sentencia del 13 de septiembre de 2017⁴², en la que se resolvió un cargo similar entre las mismas partes, con base en los artículos 702 del ET y 276 del Acuerdo 039 del concejo municipal de Tuta, la administración tiene la facultad de modificar las liquidaciones privadas de los contribuyentes o agentes retenedores, siendo viable fiscalizar las obligaciones a cargo de los agentes retenedores y autorretenedores. Así, si los datos de las declaraciones de autorretención no son correctos, procede la modificación de tales valores mediante liquidación oficial de revisión. Conforme con lo anterior, la Sala advierte que, al igual que en la sentencia del 3 de septiembre de 2017, no se discute la calidad de agente autorretenedor de Isagen S.A. En consecuencia, se descarta el desconocimiento del principio de *non bis in idem*.

Por otra parte, en la apelación la actora discutió que la Administración incluyó en la base gravable del ICA por los años 2009 y 2010, conceptos correspondientes a la contribución de solidaridad a favor del Ministerio de Minas y Energía de que trata el artículo 89 de la Ley 142 de 1994, que no representan ingresos para la demandante. Como prueba de lo anterior, adjuntó una certificación de la revisora fiscal en la que se discriminan los valores pagados por tal concepto y por consumos facturados⁴³.

Así mismo se allegaron las facturas que, de acuerdo con lo determinado anteriormente, constituyen prueba de la prestación del servicio de gas por parte de ISAGEN a DIACO S.A., en las cuales se evidencian los valores tanto del producto como de la liquidación de la contribución del sector eléctrico.

No obstante, para la Sala, dichos documentos no ofrecen el suficiente respaldo probatorio para desvirtuar los ingresos brutos que tomó la demandada como base para liquidar el impuesto, pues el valor total de ingresos, incluida la contribución, según la certificación, por «venta de gas» fueron de \$2.970.681.186 en 2009 y \$3.688.113.214 en 2010, valores no coinciden con los liquidados por la secretaría de hacienda del municipio⁴⁴.

Además, como ha sido criterio de la Sala, aunque conforme con el artículo 777 del Estatuto Tributario, pueden ser suficientes las certificaciones de los contadores y revisores fiscales, estas no son válidas como prueba contable, pues **«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**

⁴¹ Tal como lo manifestó la parte actora en la audiencia inicial (Fls. 568 y 569 c.p.)

⁴² Exp. 20943, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto, actor Isagen S.A.

⁴³ Fl. 483 a 486 c.p.

⁴⁴ El ente demandado determinó que por el servicio público domiciliario de gas la actora recibió \$2.679.265.235 para el año 2009 (Fl. 93 c.a.) y \$4.045.313.639 para el 2010 (Fl. 258 c.a.).



soportes, asientos y libros contables donde aparecen registrados las afirmaciones vertidas en sus certificaciones⁴⁵»⁴⁶.

Así las cosas, el certificado aportado, al no estar respaldado con soportes contables en los que se pueda verificar lo señalado por la demandante, no es posible establecer si se trató de ingresos de terceros y que no hicieron parte de los ingresos de la demandante. En efecto, ese documento no detalla que los valores pagados por contribución del sector eléctrico hayan afectado una cuenta por pagar a terceros en la contabilidad, de manera que ante la falta de certeza se impone negar la prosperidad del cargo.

Sanción por inexactitud

De acuerdo con el artículo 236 del Estatuto de Rentas del municipio de Tuta, en concordancia con el artículo 647 del Estatuto Tributario «*Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, la omisión de ingresos de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable*».

La sanción por inexactitud impuesta a la actora es procedente, como consecuencia de determinar que en las declaraciones del ICA de los años gravables 2009 y 2010 la actora omitió los ingresos provenientes de la prestación del servicio público domiciliario de gas en la jurisdicción del municipio de Tuta, lo cual dio lugar a un menor impuesto a cargo, que constituye una conducta sancionable, conforme con lo dispuesto por el artículo 236 del Estatuto de Rentas por remisión expresa al artículo 647 del ET.

No obstante, aunque la sanción resulta procedente, la Sala advierte que se debe aplicar el principio de favorabilidad, conforme con lo establecido en el artículo 29 constitucional y el párrafo 5 del artículo 282 de la Ley 1819 de 2016, aplicable al caso por virtud de la remisión prevista en el artículo 59 de la Ley 788 de 2002. En consecuencia, dicha sanción será equivalente al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente, y no del 160% como lo liquidó la Administración.

Así mismo, se advierte que en el proceso 23673, entre las mismas partes, respecto de las autorretenciones por ICA a cargo de la actora por los bimestres 2 a 6 de 2009 y 1 a 6 de 2010, esta Sección profirió sentencia el 4 de marzo de 2021⁴⁷, en la cual se modificaron los actos oficiales acusados, situación que incide en este caso, por lo que en aplicación del debido proceso, será tenida en cuenta para liquidar los periodos anuales de ICA 2009 y 2010.

En consecuencia, la Sala procederá a practicar la liquidación del impuesto de industria y comercio correspondiente a los años gravables 2009 y 2010, y de la sanción por inexactitud, así:

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

⁴⁶ Sentencias de 27 de enero de 2011, Exp 17222, reiterada en sentencia del 21 de junio de 2018, Exp. 22154, C.P. Milton Chaves García.

⁴⁷ Exp. 23673, CP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.



ICA año 2009

	Liquidación Oficial	Consejo de Estado
Saldo a pagar declaración	\$1.308.000	\$1.308.000
Saldo a pagar determinado	\$335.004.000	\$20.063.000
Base para determinar la sanción	\$333.696.000	\$18.755.000
Porcentaje aplicado por sanción	160%	100%
Sanción por inexactitud	\$533.914.000	\$18.755.000

Concepto	Liquidación Privada	Liquidación Oficial	Consejo de Estado
Ingresos netos gravables	\$186.877.000	\$34.360.238.471	\$2.866.142.235 ⁴⁸
Impuesto de industria y comercio	\$1.308.000	\$335.004.000	\$20.063.000
Impuesto de avisos y tableros	\$0	0	0
TOTAL IMPUESTO A CARGO	\$1.308.000	\$335.004.000	\$20.063.000
Menos auto retenciones	\$1.308.000	\$335.004.000	\$19.565.000 ⁴⁹
Mas otras sanciones (inexactitud)	\$0	\$533.914.000	\$18.755.000
Valor a pagar por impuesto	\$0	\$335.004.000	\$498.000
Valor a pagar por sanciones	\$0	\$533.914.000	\$18.755.000
Total a pagar	\$0	\$868.918.000	\$19.253.000

ICA año 2010

	Liquidación Oficial	Consejo de Estado
Saldo a pagar declaración	\$338.000	\$338.000
Saldo a pagar determinado	\$345.093.000	\$28.655.000
Base para determinar la sanción	\$344.755.000	\$28.317.000
Porcentaje aplicado por sanción	160%	100%
Sanción por inexactitud	\$551.608.000	\$28.317.000

Concepto	Liquidación Privada	Liquidación Oficial	Consejo de Estado
Ingresos netos gravables	\$48.342.000	\$35.737.497.728	\$4.093.655.639 ⁵⁰
Impuesto de industria y comercio	\$338.000	\$345.093.000	\$28.655.000
Impuesto de avisos y tableros	\$0	0	0
TOTAL IMPUESTO A CARGO	\$338.000	\$345.093.000	\$28.655.000
Menos auto retenciones	\$338.000	\$338.000	\$28.655.000 ⁵¹
Mas otras sanciones (inexactitud)	\$0	\$551.608.000	\$28.317.000
Valor a pagar por impuesto	\$0	\$344.755.000	\$0
Valor a pagar por sanciones	\$0	\$551.608.000	\$28.317.000
Total a pagar	\$0	\$896.363.000	\$28.317.000

Por lo tanto, la Sala revocará la sentencia apelada y, en su lugar, declarará la nulidad parcial de los actos demandados, en el sentido de detraer de la liquidación realizada por la Administración los ingresos provenientes de la actividad de comercialización de energía eléctrica, sobre los cuales la demandante ya declaró y pagó el impuesto de industria y comercio en el municipio de Medellín, y modificar el valor de la sanción por inexactitud y del total a pagar, conforme con las liquidaciones antes efectuadas.

⁴⁸ Es el resultado de restar los ingresos adicionados por concepto de la comercialización de energía eléctrica por **\$31.494.096.236** en el año 2009.

⁴⁹ Conforme con la liquidación practicada en la sentencia del 4 de marzo de 2021, Exp. 23673.

⁵⁰ Es el resultado de restar los ingresos adicionados por concepto de la comercialización de energía eléctrica por **\$31.643.842.089** en el año 2010.

⁵¹ Conforme con la liquidación practicada en la sentencia del 4 de marzo de 2021, Exp. 23673.



Finalmente, de conformidad con lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 365 del Código General del Proceso⁵², no se condenará en costas en esta instancia, comoquiera que no se encuentran probadas en el proceso.

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

FALLA

1.- REVOCAR la sentencia del 15 de septiembre de 2016, proferida por el Tribunal Administrativo de Boyacá. En su lugar, se dispone:

PRIMERO: DECLARAR la nulidad parcial de las Liquidaciones Oficiales de Revisión 2012-026 y 2012-033 del 7 de mayo de 2012, y de las Resoluciones 2012-090 y 2012-097 del 15 de noviembre de 2012, mediante las cuales la Secretaría de Hacienda del Municipio de Tuta modificó las declaraciones del impuesto de industria y comercio correspondientes a los años gravables 2009 y 2010, presentadas por ISAGEN S.A. ESP.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, **FIJAR** el total a pagar a cargo de ISAGEN S.A. ESP, respecto del impuesto de industria y comercio correspondiente a los años gravables 2009 y 2010, conforme a las liquidaciones efectuadas por esta Corporación, contenidas en la parte motiva de esta providencia.

2.- Sin condena en costas en esta instancia.

Notifíquese, comuníquese y devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA
Presidente de la Sección

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

⁵²C.G.P. <<Art. 365. Condena en costas. En los procesos y en las actuaciones posteriores a aquellos en que haya controversia en la condena en costas se sujetará a las siguientes reglas: 1. Se condenará en costas a la parte vencida en el proceso, o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación, casación, queja, súplica, anulación o revisión que haya propuesto. Además, en los casos especiales previstos en este código. 5). En caso de que prospere parcialmente la demanda, el juez podrá abstenerse de condenar en costas (...) 8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación>>.