



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

Consejero ponente (E): Stella Jeannette Carvajal Basto

Bogotá, D.C., veinticuatro (24) de agosto de dos mil diecisiete (2017)

Radicación: 1500123310002011006001 01

Número interno: 22086

Demandante: Isagén SA

Demandado: Municipio de Tuta

Tema: Impuesto de industria y comercio 2008

Hecho Generador. Comercialización de energía generada

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 12 de mayo de 2015, proferida por el Tribunal Administrativo Boyacá, Sala de Decisión No. 12 de Descongestión, que negó las pretensiones de la demanda que más adelante se transcriben.

1. ANTECEDENTES DE LA ACTUCIÓN ADMINISTRATIVA

- El 19 de marzo de 2008, Isagén SA presentó, en el municipio de Tuta, la declaración del impuesto de industria y comercio correspondiente al año 2008.
- El 17 de octubre de 2009, mediante el Requerimiento Especial 2009 -149, el municipio de Tuta propuso modificar la declaración del impuesto de industria y comercio que Isagén SA presentó por el año 2008.
- El 9 de agosto de 2010, mediante la Resolución 2010-058, el municipio de Tuta modificó la declaración antes referida, en los términos propuestos en el requerimiento especial.
- El 16 de agosto de 2011, mediante la Resolución 2011-063, el municipio de Tuta confirmó la Resolución 2010-058 de 9 de agosto de 2010.

PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda., Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, www.pwc.com/co



2. ANTECEDENTES DEL PROCESO

2.1. La demanda

Isagén SA formuló las siguientes pretensiones:

PRIMERA

Que se declare la nulidad de la Resolución No. 2010-058 del 9 de agosto de 2010, expedida por el Secretario de Hacienda del Municipio de Tuta (Boyacá), mediante la cual se procede a hacer liquidación oficial de revisión a ISAGEN S.A. ESP por el impuesto de industria y comercio, correspondiente al año gravable 2008.

SEGUNDA

Que se declare la nulidad de Resolución No. 2011-063 del 16 de agosto de 2011, expedida por el Secretario de Hacienda del Municipio de Tuta (Boyacá), mediante la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto por ISAGEN S.A. E.S.P., el 20 de octubre de 2010, contra de la Resolución No. 2010-058 del 9 de agosto de 2010.

TERCERA:

Que como consecuencia de las declaraciones anteriores, se restablezca en su derecho a la sociedad ISAGEN S.A. E.S.P, declarando que, como generadora de energía eléctrica, no estaba obligada a incluir dentro de la base gravable en la declaración del impuesto de industria y comercio presentada por el año gravable 2008, ante el Municipio de Tuta (Boyacá), los ingresos obtenidos por la venta de Energía realizada por la Empresa a los clientes ubicados dentro de la jurisdicción de ese Municipio, por estar gravada bajo el régimen exceptivo de las Leyes 56 de 1981 y 383 de 1997, razón por la que no le es aplicable el régimen de la Ley 14 de 1983 sobre los ingresos inherentes a la venta de energía a los clientes ubicados en ese municipio, y que por lo tanto se encuentra a paz y salvo con el Municipio de Tuta (Boyacá) por concepto del impuesto de Industria y Comercio correspondiente a ese periodo gravable.

CUARTA:

Que en el evento en que ISAGEN sea obligada a cancelarle coactivamente suma alguna por concepto de impuesto de Industria y Comercio, se condene al Municipio a devolver las sumas retenidas, indexadas y con los respectivos intereses comerciales.



2.1.1. Normas violadas

La demandante invocó como normas violadas las siguientes:

- Constitución Política: artículos 4, 6, 29, 31 y 121.
- Ley 56 de 1981: artículo 7.
- Ley 14 de 1983: artículos 34 y 35.
- Ley 49 de 1990: artículo 77.
- Ley 383 de 1997: artículo 51.
- Estatuto Tributario: artículo 712.
- Acuerdo 039 de 2002: artículos 236, 284 y 303.

2.1.2. El concepto de la violación

La demandante desarrolló el concepto de la violación en los términos que se reseñan a continuación:

2.1.2.1. Nulidad por extemporaneidad de la notificación de la liquidación oficial de revisión

Dijo que el artículo 303 del Acuerdo 039 de 2002 –Estatuto de Rentas del municipio de Tuta– establece que los actos de liquidación son nulos, entre otros eventos, cuando no se notifiquen dentro del término establecido.

Que, por su parte, el artículo 284 *ibídem* dispone que la liquidación oficial de revisión debe ser notificada dentro de los seis meses siguientes al vencimiento del término para dar respuesta al requerimiento especial –que es de tres meses–, salvo que se practique una inspección tributaria, evento en el que el término se suspende por tres meses.

Explicó que el requerimiento especial fue notificado el 23 de septiembre de 2009, de tal manera que, el término de respuesta vencía el 24 de diciembre de 2010 y que, por consiguiente, la liquidación oficial de revisión debía ser notificada a más tardar el 24 de junio de 2010.

Señaló que, sin embargo, el municipio de Tuta notificó la Resolución 2010-058 del 9 de agosto de 2010, el 23 de agosto de 2010, es decir, por fuera del término establecido. Que, en todo caso, el término de seis (6) meses para notificar la liquidación oficial de revisión no fue suspendido porque no se dio ninguno de los presupuestos previstos en el artículo 284 del Acuerdo 039 de 2002.

Dijo que la sanción por inexactitud no era procedente porque la modificación a la declaración privada se fundó en una interpretación errónea de las normas que regulan el impuesto y comercio.



2.1.2.2. Nulidad por violación directa de la ley por falta de aplicación de del artículo 7 de la Ley 56 de 1981 y por aplicación indebida del el artículo 51 de la Ley 383 de 1997.

Dijo que de conformidad con el artículo 7 de la Ley 56 de 1981, al impuesto de industria y comercio que se causa por la comercialización de la energía eléctrica producida por un generador no le son aplicables las reglas previstas en la Ley 14 de 1983, el artículo 51 de la Ley 383 de 1997 y el Decreto Ley 1333 de 1986, disposiciones que, al regular el tributo que se causa en la prestación de servicios públicos domiciliarios, establecen que el gravamen se causa en el municipio en donde se preste el servicio al usuario final.

Que lo previsto en el artículo 7 de la Ley 56 de 1981 es, precisamente, el caso de Isagén SA, que tiene como actividad principal la generación de energía eléctrica, de tal manera que no es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio por la venta de energía eléctrica en el municipio de Tuta, sino que lo es por el desarrollo de la actividad industrial en los municipios en los que los que tiene ubicadas las plantas de generación.

Advirtió que, contrario a lo que sostiene el municipio de Tuta, Isagén no realiza en esa jurisdicción una actividad que pueda ser catalogada como la prestación del servicio público domiciliario de energía, lo que la excluye de que le sea aplicable la Ley 14 de 1983 y el artículo 51 de la Ley 383 de 1997.

Explicó que el objeto social de la compañía es la generación y comercialización de energía eléctrica y que, en desarrollo de estas actividades, celebró una oferta mercantil con destino a Diaco SA, mediante el que se obligaba al «*suministro de la totalidad de la demanda de Energía Eléctrica que demande EL OFERTADO requiera a lo largo de la duración de la oferta*».

Que, sin embargo, lo anterior no era suficiente para que se aplicaran las normas que rigen el impuesto de industria y comercio en la prestación de servicios públicos domiciliarios pues, de conformidad con la Ley 143 de 1994, esa es una actividad complementaria que, en estricto sentido, no es un servicio público domiciliario.

Advirtió que la demandante realiza dos actividades, la generación y la comercialización de energía, pero que no desarrolla ninguna que pueda catalogarse como de prestación de un servicio público domiciliario en tanto que solo comercializa la energía que produce.

Que si bien es cierto que Isagén vende energía a varios usuarios industriales –esto es, a usuarios no regulados– esta actividad no constituye la prestación de un servicio público domiciliario.

2.1.2.3. Improcedencia de la sanción por inexactitud

Por último, dijo que la sanción por inexactitud no era procedente porque la actuación de la administración estaba fundada en una interpretación equivocada de las normas que regulan el



impuesto de industria y comercio, lo que llevó a que aplicara indebidamente la Ley 14 de 1983 y el artículo 51 de Ley 383 de 1997 y dejara de aplicar el artículo 7 de la Ley 56 de 1981.

2.2. Contestación de la demanda

El municipio de Tuta se opuso a las pretensiones de la demanda en los términos que se reseñan a continuación.

2.2.1. Sobre la extemporaneidad de la notificación de la liquidación oficial de revisión

Dijo que, en efecto, conforme la demandante lo alegó, el requerimiento especial fue notificado el 23 de septiembre de 2009 y que, en consecuencia, el término para responderlo, que es de tres (3) meses, vencía el 23 de diciembre de 2009. Que, por la misma razón, el plazo de seis (6) meses para notificar la liquidación oficial de revisión se extendía hasta el 24 de junio de 2010.

Agregó que, sin embargo, el municipio de Tuta adelantó varias actuaciones con el objeto de que se allegaran pruebas que no obraban en el expediente, entre estas, el auto de inspección tributaria del 17 de septiembre de 2009, mediante el que ordenó llevar a cabo esa diligencia a la demandante y a la Empresa de Energía de Boyacá SA.

Que también expidió requerimientos ordinarios mediante los que solicitó información a Diaco SA, XM Expertos en Mercados SA ESP y a la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios.

Explicó que, en consecuencia, y de conformidad con lo previsto en el tercer inciso del artículo 710 del ET, el término para notificar la liquidación oficial de revisión fue suspendido por dos (2) meses y que, por tanto, se extendió hasta el 24 de agosto de 2010, término dentro del que se llevó la notificación del acto en cuestión, conforme la demandante lo aceptó de manera expresa.

2.2.2. Sobre la nulidad por violación directa de la ley por falta de aplicación de del artículo 7 de la Ley 56 de 1981 y por aplicación indebida del el artículo 51 de la Ley 383 de 1997.

Dijo que Isagén SA es una empresa de servicios públicos domiciliarios conforme se desprende de la sigla ESP que hace parte de la razón social de la compañía y que, por esa razón, las actividades que desarrolla se rigen por lo previsto en la Ley 383 de 1997.

Que si en gracia de discusión se aceptara que la demandante no es una empresa de servicios públicos domiciliarios, esa no era una razón suficiente para concluir que no es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio en el municipio de Tuta pues lo cierto es que, a pesar de que las principales actividades que constituyen el objeto social de la compañía son la generación y comercialización de



energía eléctrica, durante el año 2008 realizó actividades catalogadas como de prestación de un servicio público domiciliario.

Explicó que la actividad que la demandante desarrolló en el municipio de Tuta en el año 2008 fue la de prestar un servicio público domiciliario, consistente en el suministro de energía eléctrica a Diaco SA en las instalaciones de esta última, ubicadas en esa jurisdicción. Que, por tal razón, estaba sometida a lo dispuesto en las leyes 142 y 143 de 1994 y 383 de 1997.

Que, en consecuencia, la demandante, como vendedora de energía a Diaco SA, usuario final ubicado en el municipio de Tuta, prestó un servicio público domiciliario y, por tanto, debió tributar de acuerdo con lo previsto en el primer inciso del artículo 51 de la Ley 383 de 1997.

2.2.3. Sobre la sanción por inexactitud

Por último, dijo que la sanción por inexactitud era procedente porque estaba acreditado que la demandante estaba sujeta al impuesto de industria y comercio de conformidad con lo previsto en el artículo 51 de la Ley 383 de 1997, que establece las reglas de tributación para la actividad de prestación de servicios públicos domiciliarios como la que la demandante desarrolla en el municipio de Tuta.

2.3. La sentencia apelada

El Tribunal Administrativo de Boyacá negó las pretensiones de la demanda.

2.3.1. Sobre la extemporaneidad de la notificación de la liquidación oficial de revisión

Dijo que de conformidad con el artículo 710 del ET, el término para notificar la liquidación oficial se suspende **i)** cuando se practique inspección tributaria de oficio, por tres (3) meses; **ii)** cuando se practique inspección contable a solicitud de contribuyente, por el término que dure la inspección y **iii)** cuando la prueba solicitada se refiera a documentos que no reposen en el respectivo expediente, el término se suspenderá durante dos (2) meses.

Que, según da cuenta la resolución mediante la que se resolvió el recurso de reconsideración, el municipio de Tuta adelantó actuaciones con el objeto de que se allegaran pruebas que no obraban en



el expediente, entre estas, el auto de inspección tributaria del 17 de septiembre de 2009 y los requerimientos ordinarios mediante los que solicitó información a Diaco SA, XM Expertos en Mercados SA ESP y a la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios.

Concluyó que las actuaciones antes referidas suspendieron el término para notificar la liquidación oficial de revisión y que, por tanto, la liquidación oficial de revisión no fue notificada de manera extemporánea.

2.3.2. Sobre la nulidad por violación de la ley

Dijo que la regla del numeral 1° del artículo 51 de la Ley 383 de 1997 es especial y exclusiva para la actividad de generación de energía eléctrica y que esto se desprende del hecho de que la norma prevea reglas especiales para el servicio público domiciliario de energía (inciso 1), las actividades de transmisión y conexión (inciso 2) y la compraventa (inciso 3).

Que, por tanto, las empresas generadoras que sean propietarias de obras para la generación de energía eléctrica están gravadas por su actividad industrial conforme lo prevé la Ley 56 de 1981 y, en relación con la demás actividades, se les aplican las reglas previstas en el artículo 51 de la Ley 383 de 1997.

Advirtió que en el caso concreto estaba probado que la demandante prestó el servicio público de energía eléctrica en el municipio de Tuta, actividad que se concretó en la venta de energía eléctrica a una planta industrial ubicada en esa jurisdicción y que por tanto se causó el impuesto de conformidad con lo establecido en el inciso 1° del artículo 51 de la Ley 383.

2.4. El recurso de apelación

La demandante interpuso recurso de apelación contra la sentencia del Tribunal. Para sustentarlo, se remitió a los argumentos expuestos en la demanda.

En síntesis, señaló que la entrega de energía eléctrica en el municipio de Tuta no constituye un hecho generador del impuesto de industria y comercio en tanto que la demandante no actuó en calidad de prestador del servicio público domiciliario de energía eléctrica en esa jurisdicción.



Insistió en que la venta de energía eléctrica a usuarios no regulados no es un servicio público domiciliario sino que es una actividad complementaria que, de conformidad con la Ley 142 de 1994, es un servicio público, pero no domiciliario.

Que, en consecuencia, conforme la Corte Constitucional lo precisó en la sentencia C-587 de 2014, el impuesto de industria y comercio a cargo de Isagén SA generado por la venta de energía eléctrica en el municipio de Tuta, durante el año 2008, se causó de conformidad con lo previsto en el artículo 7 de la Ley 56 de 1981, esto es, en los municipios en que se encuentren ubicadas las plantas de generación.

2.5. Alegatos de conclusión

2.5.1. De la parte demandante

Isagén SA reiteró los argumentos expuestos en la demanda y en el recurso de apelación.

2.5.2. De la parte demandada

El municipio de Tuta reiteró los argumentos de la contestación de la demanda.

2.6. Concepto del Ministerio Público

El Ministerio Público no rindió concepto.

3. CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la demandante, la Sala debe decidir sobre la nulidad de la Resolución 2010-058 del 9 de agosto de 2010, mediante la que el municipio de Tuta modificó la declaración del impuesto de industria y comercio que Isagén SA presentó por el año 2008, y de la Resolución 2011-063 del 16 de agosto de 2011, que la confirmó.

En concreto, la Sala debe analizar si la venta de energía eléctrica que la demandante realizó en el municipio de Tuta durante el año 2008 está gravada con el impuesto de industria y comercio en esa jurisdicción.

La Sala anticipa que resolverá que la venta de energía eléctrica que la demandante realizó en el municipio de Tuta durante el año 2008 no está gravada con el impuesto de industria y comercio en esa jurisdicción ya que, por tratarse de la venta realizada por un generador, el tributo se causa en el municipio en que la energía eléctrica se genera, conforme lo establece el artículo 7 de la Ley 56 de 1981.



Para el efecto, se reiterarán, en lo pertinente, las consideraciones de la sentencia del 5 de octubre de 2016, dictada en el expediente 19815, en la que se resolvió un caso similar al que convoca la presente controversia¹.

3.1. Hechos probados

Para resolver el caso concreto son relevantes los siguientes hechos.

1. Isagén SA ESP es una empresa de servicios públicos domiciliarios cuyo objeto social principal es «la generación y comercialización de energía eléctrica; la comercialización de gas natural por redes; así como la comercialización de carbón, vapor y otros energéticos de uso industrial»².
2. Isagén SA es propietaria de centrales de generación de energía eléctrica ubicadas en los municipios de San Carlos, Santo Domingo, San Rafael, San Roque y Alejandría –Antioquia–, la Dorada –Caldas– y Cimitarra –Santander³.
3. El 22 de diciembre de 2006, Isagén SA suscribió, con destino a Diaco SA en calidad de ofertado, una oferta mercantil para el suministro de energía eléctrica, cuyo objeto se describe en los siguientes términos⁴:

El OFERENTE ofrece el suministro de la totalidad de la demanda de Energía Eléctrica de la red pública que EL OFERTADO requiera a lo largo de la duración de la oferta, bajo la modalidad de “pague lo demandado”, de acuerdo con la regulación vigente, en las siguientes cantidades estimadas (sin que estas cantidades limiten el suministro) y precios:

PLANTA	kWH (mes)	kWH (año)
DIACO S.A. Planta Tuta	18.268.830	219.213.690
DIACO S.A. Planta Sibaté	1.125.307	13.503.684
DIACO S.A. Planta Yumbo	1.445.888	17.350.565

¹ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia. Sentencia del 5 de octubre de 2016. Radicación: 15001-23-31-000-2003-02133-01 (19815). Actor: Empresas Públicas de Medellín E.S.P. Demandado: Municipio de Tuta.

² Folio 110 del CP.

³ Folios 97 al 109 del CP.

⁴ Folios 86 al 93 del CP.



4. El 19 de marzo de 2008, Isagén SA presentó, en el municipio de Tuta, la declaración del impuesto de industria y comercio correspondiente al año 2008 en la que declaró unos ingresos gravados de \$3.302.118.000 y un impuesto a cargo de \$16.115.000⁵.
5. El 17 de octubre de 2009, mediante el Requerimiento Especial 2009 -149, el municipio de Tuta propuso modificar la declaración del impuesto de industria y comercio que Isagén SA presentó por el año 2008 así⁶.

CONCEPTO	DECLARACIÓN PRIVADA	LIQUIDACIÓN OFICIAL
Ingresos netos gravables	2.302.118.000	35.914.854.366
Impuesto de industria y comercio	16.115.000	352.242.000
Impuesto de avisos y tableros	-	-
Total impuesto a cargo	16.115.000	352.242.000
Más anticipo periodo siguiente	-	-
Menos anticipos periodos anteriores	-	-
Menos retenciones		-
Menos autoretenciones	16.115.000	16.115.000
Menos saldo a favor periodo anterior	-	-
Más sanción por extemporaneidad	-	-
Más otras sanciones	-	537.803.000
Saldo a favor del año	-	-
Total saldo a cargo del año		873.930.000
Pagos		873.930.000

⁵ Folio 94 del CP.

⁶ Folios 33 al 37 del CP.



Valor a pagar por impuesto		336.127.000
Intereses de mora	-	-
valor a pagar por sanciones		537.803.000
Total a pagar		837.930.000

6. El 9 de agosto de 2010, mediante la Resolución 2010-058, el municipio de Tuta modificó la declaración del impuesto de industria y comercio que Isagén SA presentó por el año 2008, en los términos propuestos en el requerimiento especial⁷.
7. El 16 de agosto de 2011, mediante la Resolución 2011-063, el municipio de Tuta confirmó la Resolución 2010-058 de 9 de agosto de 2010⁸.

3.2. De la normativa aplicable a las empresas generadoras de energía en relación con el impuesto de industria y comercio. Reiteración jurisprudencial⁹.

El artículo 14.21 de la Ley 142 de 1994, «**Por la cual se establece el régimen de los servicios públicos domiciliarios y se dictan otras disposiciones**», establece que los servicios públicos domiciliarios son los de acueducto, alcantarillado, aseo, energía eléctrica, telefonía pública básica conmutada, telefonía móvil rural, y distribución de gas combustible, tal como se define en este capítulo.

Por su parte, el artículo 14.25 *ibidem*, al definir el servicio público domiciliario de energía eléctrica, establece que «*es el transporte de energía eléctrica desde las redes regionales de transmisión hasta el domicilio del usuario final, incluida su conexión y medición*». La referida disposición prevé que «*También se aplicará esta Ley a las actividades complementarias de generación, de comercialización, de transformación, interconexión y transmisión*».

⁷ Folios 42 al 52 del CP.

⁸ Folios 68 al 85 del CP.

⁹ Sentencia del 5 de octubre de 2016. Radicación: 19815.



Entre tanto, el artículo 18 de la Ley 142 define a la empresa de servicios públicos como la 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*».

En relación con el régimen tributario aplicable en materia de servicios públicos, el artículo 24 de la Ley 142 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.

En la sentencia que se reitera, la Sala advirtió que la norma transcrita debe ser analizada junto con el artículo 51 de la Ley 383 de 1997, «*Por la cual se expiden normas tendientes a fortalecer la lucha contra la evasión y el contrabando, y se dictan otras disposiciones*», 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 70. de la Ley 56 de 1981. (Se resalta).

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 10. 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 20. (...).

El artículo 7 de la Ley 56 de 1981, «por la cual se dictan normas sobre obras públicas de generación eléctrica, y acueductos, sistemas de regadío y otras y se regulan las expropiaciones y servidumbres de los bienes afectados por tales obras», a que hace referencia el numeral 1 del artículo 51 de la Ley 383, prevé lo siguiente:

Artículo 7.- 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.** (Se resalta).

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.

(...)

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

PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda., Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, www.pwc.com/co



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

Durante algún tiempo, la Sala¹⁰ sostuvo que la regla del numeral 1 del artículo 51 de la Ley 383 de 1997 era exclusiva para la actividad de generación de energía eléctrica por cuanto solo indicaba la forma en la que se gravaba esa actividad industrial específica, y que lo anterior no implicaba que el servicio público domiciliario y las demás actividades complementarias no estuvieran gravadas con el impuesto de industria y comercio, pues la norma regula el tributo para el servicio público domiciliario (inciso 1º), la actividad de transmisión y conexión (numeral 2º) y la compraventa (numeral 3º)¹¹.

No obstante lo anterior, el Legislador mediante el artículo 181 de la Ley 1607 de 2012, «*Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones*», 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. (Se resalta).

La Corte Constitucional, mediante sentencia C-587 de 2014, declaró la exequibilidad condicionada de la norma transcrita «*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*».

Con fundamento en lo dicho por la Corte Constitucional en la sentencia C-857 de 2014, la Sala, en la providencia que se reitera, concluyó:

¹⁰ Sentencia del 23 de enero de 2014, Exp. 17929, M.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia

¹¹ Sentencias de 14 de abril de 2011, Exp. 17930, M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y de 22 de agosto de 2013, Exp. 18886, M.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, entre otras, en las que se analizó el mismo punto en un asunto entre las mismas partes



- **El artículo 181 de la Ley 1607 de 2012 es una norma interpretativa¹².** Conforme a lo establecido en los artículos 14 del Código Civil¹³ y 58 del Código de Régimen Político y Municipal¹⁴, la norma objeto de análisis fija el alcance de la actividad industrial de las empresas generadoras de energía eléctrica. La disposición precisa que la comercialización o venta de lo producido por las generadoras de energía continuará gravada como lo prevé el artículo 7º de la Ley 56 de 1981.
- **No existía regla especial en materia del impuesto de industria y comercio para la comercialización de energía producida por las generadoras.** La Corte Constitucional fue enfática en reconocer que en el régimen del impuesto de industria y comercio no existía una regla especial que gravara, de manera independiente, la comercialización de la energía eléctrica producida por las generadoras, pues como lo había precisado esta Sala en oportunidades anteriores¹⁵, la actividad de comercialización regulada en el numeral 3º del artículo 51 de la Ley 383 de 1997 sólo se refiere a la comercialización de empresas no generadoras y cuyos destinatarios no sean usuarios finales, en esas condiciones, no estaba contemplado, como lo confirma la Corte, el supuesto de hecho contrario, esto es, la venta de energía de empresas generadoras a usuarios finales.
- **La comercialización de energía por empresas generadoras incluye la venta de energía a usuarios no regulados.** En la sentencia trascrita, la Corte Constitucional se ocupó de analizar tres formas en que las empresas generadoras comercializan la energía generada, entre ellas, precisó, por ser la que interesa al caso concreto, la que se refiere a la venta de energía a través de contratos bilaterales con usuarios no regulados.

¹² 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)

¹³ **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”

¹⁴ **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.

¹⁵ Sentencias de 14 de abril de 2011, Exp. 17930, M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y de 22 de agosto de 2013, Exp. 18886, M.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, entre otras, en las que se analizó el mismo punto en un asunto entre las mismas partes.



Para la Corte, las actividades de comercialización descritas en la sentencia y realizadas por las empresas generadoras, están dentro del supuesto de hecho previsto en el artículo 181 de la Ley 1607 de 2012, toda vez que: i) se está en presencia de una misma actividad, la industrial, en la que el Legislador se limitó a aclarar el alcance de la base gravable del impuesto de industria y comercio y que corresponde a la prevista en el artículo 7º de la Ley 56 de 1981, en consecuencia, ii) se aplica lo dispuesto en el artículo 77 de la Ley 49 de 1990¹⁶, en el sentido de reconocer que la venta de lo producido hace parte de dicha actividad industrial.

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

*De acuerdo con lo anterior, se advierte que tanto la expedición del artículo 181 de la Ley 1607 de 2012 como la sentencia de la C-587 de 2014 **imponen a esta Sección la necesidad de realizar un análisis distinto del que había hecho en asuntos como el debatido en el presente caso**, pues corresponde dar aplicación a la voluntad del legislador en cuanto al tratamiento que deben recibir las empresas generadoras cuando comercializan energía, teniendo en cuenta los lineamientos y condicionamientos efectuados por la Corte Constitucional en la sentencia citada, para entender que el artículo 181 de la Ley 1607 de 2012, como norma interpretativa se entiende incorporada a lo dispuesto en la Ley 56 de 1987.*

3.3. El caso concreto

El Municipio de Tuta sostiene que Isagén SA prestó en su jurisdicción el servicio público domiciliario de energía eléctrica a Diaco SA y que, por lo tanto, se causó el impuesto de industria y comercio de conformidad con lo previsto en el inciso 1º del artículo 51 de la Ley 383 de 1997.

¹⁶ **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.



Isagén SA, por su parte, sostiene que la venta de energía eléctrica que realizó en el municipio de Tuta no es un servicio público domiciliario y que el impuesto de industria y comercio que se genera por esa actividad se rige por lo previsto en el artículo 7 de Ley 56 de 1981.

La Sala considera que de conformidad con lo previsto en el artículo 181 de la Ley 1607 de 2012 y a los lineamientos trazados por la Corte Constitucional en la sentencia C-857 de 2014, la actividad realizada por Isagén SA en el municipio de Tuta durante el año 2008 corresponde a la comercialización de la energía generada y, por tanto, esa actividad está gravada de conformidad con lo dispuesto en el artículo 7 de la Ley 56 de 1981, es decir que tributa por el desarrollo de la actividad industrial en el municipio donde están ubicadas sus plantas de generación, en aplicación de la regla general prevista en el artículo 77 de la Ley 49 de 1990.

Por tanto, la actividad desarrollada por la demandante en el municipio de Tuta no estaba gravada con el impuesto de industria y comercio por el año 2008, por cuanto la venta de energía realizada a Diaco SA corresponde a una etapa de la actividad industrial como generadora de energía.

En consecuencia, la Sala revocará la sentencia apelada y, en su lugar, declarará la nulidad de los actos administrativos mediante los que el municipio de Tuta modificó la declaración presentada por la demandante.

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

PRIMERO: REVÓCASE la sentencia del 12 de mayo de 2015, proferida por el Tribunal Administrativo de Boyacá, en el contencioso de nulidad y restablecimiento del derecho promovido por Isagén SA contra el municipio de Tuta. En su lugar, **DELÁRASE** la nulidad de la Resolución 2010-058 del 9 de agosto de 2010, mediante la que el municipio de Tuta modificó la declaración del impuesto de industria y comercio que Isagén SA presentó por el año 2008, y de la Resolución 2011-063 del 16 de agosto de 2011, que la confirmó.



SEGUNDO: a título de restablecimiento del derecho, **DECLÁRESE** la firmeza de la declaración del impuesto de industria y comercio presentada por Isagén SA por el año de 2008.

TERCERO: RECONÓCESE personería para actuar en el proceso al abogado Salomón Buitrago Fonseca, como apoderado del municipio de Tuta.

Cópiese, notifíquese, devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

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

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidente

MILTON CHAVES GARCÍA

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ