



Radicado: 15001-23-31-000-2008-00046-01 (24019)
Demandante: Empresas Públicas de Medellín E.S.P.

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

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá, D.C., doce (12) de junio dos mil diecinueve (2019)

Referencia: ACCIÓN DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 15000-23-31-000-2008-00046-01 (acumulados) [24019]¹
Demandante: EMPRESAS PÚBLICAS DE MEDELLÍN E.S.P.
Demandado: MUNICIPIO DE TUTA
Temas : IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO: SANCIÓN POR NO DECLARAR- AÑOS 2002, 2004 Y 2005-

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia de 22 de mayo de 2018, proferida por el Tribunal Administrativo Boyacá, Sala de Decisión No. 4, que accedió a las pretensiones de la demanda. La parte resolutive de la sentencia dispuso lo siguiente²:

“ PRIMERO: DECLARAR LA NULIDAD de los siguientes actos administrativos proferidos por el Municipio de Tuta, conforme las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia:

- La Resolución Sanción N° 2007-002 del 1° de febrero de 2007 por medio de la cual el Municipio de Tuta sanciona por no declarar a EPM por la suma de \$3.468.893.000, por una suma equivalente al 20% de los ingresos brutos determinados por el periodo gravable 2002.
- La Resolución N° 2007-031 del 17 de septiembre de 2007 por medio de la cual se resuelve el recurso de reconsideración contra la Resolución Sanción N° 2007-002 de 1° de febrero de 2007.
- La Resolución Sanción N° 2007-009 de 1° de febrero de 2007 por medio de la cual el Municipio de Tuta sanciona por no declarar a EPM por la suma de \$776.409.000, por una suma equivalente al 20% de los ingresos brutos determinados por el periodo gravable de 2004-1 Bimestre 1. (sic)
- La Resolución N° 2007-038 de 17 de septiembre de 2007 por medio de la cual se resuelve el recurso de reconsideración contra la Resolución Sanción N° 2007-009 de 1° de febrero de 2007.
- La Resolución N° 2007-015 del 1° de febrero de 2007 por medio de la cual el Municipio de Tuta sanciona por no declarar a EPM por la suma de \$208.887.000, por una suma equivalente al 20% de los ingresos brutos determinados por el periodo gravable de 2005 Bimestre 1. (sic)
- La Resolución N° 2007-044 del 17 de septiembre de 2007 por medio de la cual se resuelve el recurso de reconsideración contra la resolución sanción N° 2007-015 del 1° de febrero de 2007.”

SEGUNDO: Como consecuencia de lo anterior, EPM no está obligada a declarar el impuesto de Industria y Comercio y Avisos y Tableros en el Municipio de Tuta,

¹ Por medio de auto de 28 de noviembre de 2012 el Tribunal Administrativo de Boyacá, Sala de Decisión de Descongestión N° 9 resolvió decretar la acumulación de los procesos con radicales Nos. 15000-23-31-000-2008-00046-00, 15001-23-31-001-2008-00067-00 y 15000-23-31-004-2008-00047-00. Folios 376-380 del c.p.1

² Folios 557-572 del c.p.1



Radicado: 15001-23-31-000-2008-00046-01 (24019)
Demandante: Empresas Públicas de Medellín E.S.P

por los periodos gravables 2002, 2004-Bimestre 1(sic) y 2005-Bimestre 1(sic), ni sanción alguna por no presentar declaración en los periodos gravables mencionados.

TERCERO: NEGAR las demás pretensiones de la demanda, de conformidad con lo expuesto en precedencia.

CUARTO: Sin condena en costas.”

ANTECEDENTES

El 30 de agosto de 2006 el municipio de Tuta (Boyacá) profirió las resoluciones N° 2006-032, 2006-039 y 2006-045³, por medio de los cuales emplazó a las Empresas Públicas de Medellín para declarar y pagar el impuesto de industria y comercio correspondiente a los periodos gravables 2002, 2004 y 2005, respectivamente.

La demandante, por medio de apoderado, dio respuesta a los emplazamientos⁴, en el sentido de señalar que no es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio en ese municipio ya que no realiza comercialización de energía eléctrica como actividad independiente de la generación de energía. La comercialización de energía generada no constituye una actividad distinta a la generación de energía, sino que es la fase final del proceso.

El 1° de febrero de 2007, el municipio de Tuta expidió las Resoluciones N° 2007-002, 2007-009 y 2007-015 mediante las cuales impuso sanción a la actora, por no presentar declaración del impuesto de industria y comercio, en los periodos gravables 2002, 2004 y 2005⁵, respectivamente.

Prevía interposición de los respectivos recursos de reconsideración⁶, el municipio de Tuta, por medio de las Resoluciones N°. 2007-031, 2007-038 y 2007-044 de 17 de septiembre de 2007, notificadas el 10 de octubre de 2007⁷, confirmó la sanción impuesta por los periodos 2002, 2004 y 2005, respectivamente.

DEMANDA

Las Empresas Públicas de Medellín E.S.P., en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho prevista en el artículo 85 del C.C.A., formuló las siguientes pretensiones:

Proceso 2008-00046⁸

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

³ Folios 39-40 del c.p.1 Exp. 2008-00046; fls. 48-49 Exp. 2008-00047; fls. 35-36 Exp. 2008-00067.

⁴ Folios 41-51 del c.p.1 Exp. 2008-00046; fls. 50-59 Exp. 2008-00047; fls. 37-46 Exp. 2008-00067.

⁵ Folios 52-58 del c.p.1 Exp. 2008-00046; fls. 60-66 Exp. 2008-00047; fls. 47-53 Exp. 2008-00067.

⁶ Folios 59-85 c. p.1 Exp. 2008-00046; fls. 67-94 Exp. 2008-00047; fls. 54-79 Exp. 2008-00067.

⁷ Folios 86-98 c. p.1

⁸ Folios 11-12 Exp. 2008-00046.



- Resolución N° 2007-002 del 1° de febrero de 2007 "Por la cual se impone sanción por no declarar" a las Empresas Públicas de Medellín E.S.P. por una suma equivalente al 20% de los ingresos brutos determinados para el periodo gravable 2002, para un total de \$3.468.893.000 pesos.
- Resolución N° 2007-031 del 17 de septiembre de 2007 "Por medio de la cual se resuelve el recurso de reconsideración" contra la "Resolución N° 2007-002 del 1° de febrero de 2007.
- Que se declare que las Empresas Públicas de Medellín no son sujeto pasivo del Impuesto de Industria y Comercio y Avisos y Tableros en el municipio de Tuta, por el periodo gravable 2002, y que por lo tanto, no están obligadas a reconocer suma alguna al ente territorial por este concepto.
- Que en consecuencia, las Empresas Públicas de Medellín tampoco están obligadas a declarar por el citado impuesto, ni a cancelar ninguna sanción por no presentar declaración de impuesto por concepto de impuesto de Industria y Comercio y Avisos en el municipio de Tuta en el periodo mencionado.
- Que a título de restablecimiento, y en el evento de que las Empresas Públicas de Medellín E.S.P. sean obligadas por el municipio a cancelarle coactivamente suma alguna por concepto de impuesto de industria y comercio y avisos, ésta sea devuelta con intereses comerciales.
- Que se condene en costas al municipio.

Proceso 2008-00047⁹

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

- Resolución N° 2007-009 del 1° de febrero de 2007 "Por la cual se impone sanción por no declarar" a las Empresas Públicas de Medellín E.S.P. por una suma equivalente al 20% de los ingresos brutos determinados para el periodo gravable 2004-1 Bimestre 1, para un total de \$776.409.000 pesos.
- Resolución N° 2007-038 del 17 de septiembre de 2007 "Por medio de la cual se resuelve el recurso de reconsideración" contra la "Resolución N° 2007-009 del 1° de febrero de 2007.
- Que se declare que las Empresas Públicas de Medellín no son sujeto pasivo del Impuesto de Industria y Comercio y Avisos y Tableros en el municipio de Tuta, por el periodo gravable 2004, y que por lo tanto, no están obligadas a reconocer suma alguna al ente territorial por este concepto.
- Que en consecuencia, las Empresas Públicas de Medellín tampoco están obligadas a declarar por el citado impuesto, ni a cancelar ninguna sanción por no presentar declaración de impuesto por concepto de impuesto de Industria y Comercio y Avisos en el municipio de Tuta en el periodo mencionado.
- Que a título de restablecimiento, y en el evento de que las Empresas Públicas de Medellín E.S.P. sean obligadas por el municipio a cancelarle coactivamente suma alguna por concepto de impuesto de industria y comercio y avisos, ésta sea devuelta con intereses comerciales.
- Que se condene en costas al municipio.

Proceso 2008-00067¹⁰

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

⁹ Folios. 13-14 Exp. 2008-00047.

¹⁰ Folios. 10-11 Exp. 2008-00067.



- Resolución N° 2007-015 del 1° de febrero de 2007 "Por la cual se impone sanción por no declarar" a las Empresas Públicas de Medellín E.S.P. por una suma equivalente al 20% de los ingresos brutos determinados para el periodo gravable 2005, para un total de \$208.887.000 pesos.
- Resolución N° 2007-044 del 17 de septiembre de 2007 "Por medio de la cual se resuelve el recurso de reconsideración" contra la "Resolución N° 2007-015 del 1° de febrero de 2007.
- Que se declare que las Empresas Públicas de Medellín no son sujeto pasivo del Impuesto de Industria y Comercio y Avisos y Tableros en el municipio de Tuta, por el periodo gravable 2005, y que por lo tanto, no están obligadas a reconocer suma alguna al ente territorial por este concepto.
- Que en consecuencia, las Empresas Públicas de Medellín tampoco están obligadas a declarar por el citado impuesto, ni a cancelar ninguna sanción por no presentar declaración de impuesto por concepto de impuesto de Industria y Comercio y Avisos en el municipio de Tuta en el periodo mencionado.
- Que a título de restablecimiento, y en el evento de que las Empresas Públicas de Medellín E.S.P. sean obligadas por el municipio a cancelarle coactivamente suma alguna por concepto de impuesto de industria y comercio y avisos, ésta sea devuelta con intereses comerciales.
- Que se condene en costas al municipio.

La demandante invocó como normas violadas, las siguientes:

- Artículo 31 de la Constitución Política de Colombia.
- Artículo 51 de la Ley 383 de 1997.
- Artículo 77 de la Ley 49 de 1990.

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

La actora es generadora de energía y no la comercializa en el municipio de Tuta

La Ley 383 de 1997, en su artículo 51, determinó los parámetros para la territorialidad del impuesto de industria y comercio en la generación de energía y señaló que en la prestación de los servicios públicos, dicho tributo se causa en el municipio donde se encuentre ubicada la subestación de energía.

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

La Ley 56 de 1981 es una norma especial que grava la actividad de generación de energía con el impuesto de industria y comercio bajo el criterio de compensación.

La demandante ejecuta actividades de distribución y generación de energía y no está obligada a declarar y pagar el impuesto de industria y comercio en los municipios donde no tiene plantas de generación de energía, como es el caso del municipio de Tuta.

El municipio de Tuta está desconociendo la prohibición contenida en el párrafo primero del artículo 51 de la Ley 383 de 1997, pues está gravando a las Empresas



Públicas de Medellín con el impuesto de industria y comercio pese a que la contribuyente ya tributó por el ejercicio de la actividad industrial de generación de energía, con base en el artículo 7 de la Ley 56 de 1981, en los municipios donde tiene sus centrales de generación de energía.

La jurisprudencia ha sostenido que los generadores de energía no realizan operaciones de comercialización frente a su propia energía generada.

La base gravable en la actividad de generación de energía incluye los ingresos por comercialización

Se estructura una doble tributación por parte del municipio de Tuta ya que para efectos del impuesto de industria y comercio ICA, se pretende separar la base gravable de la actividad industrial, de la base gravable de la actividad de comercialización de la producción, desconociendo que el artículo 77 de la Ley 49 de 1990 unificó la base de la actividad industrial con los ingresos de la comercialización y dispuso que el impuesto se pagaría en el lugar donde se encuentre la sede fabril.

Citó providencia del Consejo de Estado de 26 de noviembre de 2003 en la cual se señaló que *“el impuesto de industria y comercio por la actividad industrial debe ser cancelado en el municipio en la sede fabril, tomando como base la totalidad de los ingresos brutos originados por la comercialización de la producción, cualquiera que sea el municipio donde esta se realice. Esta actividad no deja de serlo por el hecho de la comercialización de los bienes que se produce, pues legalmente no puede considerarse como comercial la actividad que ha sido definida y catalogada como de carácter industrial (...)”*

El demandado violó el principio de la doble instancia consagrado en el artículo 31 de la Constitución Nacional

El emplazamiento previo a la demandante por no declarar, la resolución que le impuso la sanción por no declarar y el acto que resolvió el recurso de reconsideración fueron proferidos por el mismo funcionario del municipio de Tuta, con lo que se desconoció el principio constitucional de la doble instancia, según el cual los recursos deben ser decididos por funcionarios diferentes a los que profirieron el acto inicial.

El demandado determinó erróneamente la base gravable que se tuvo en cuenta para fijar la sanción por los periodos gravables en discusión

Al cuantificar la base gravable para determinar el impuesto de industria y comercio –ICA- a cargo de la demandante, el municipio de Tuta incluyó el valor correspondiente a la contribución ordenada en la Ley 142 de 1994 y lo correspondiente al impuesto de timbre causado, conceptos que tienen el carácter de ingresos tributarios y hacen parte de la cuenta denominada *“ingresos para terceros”*, por lo tanto, no pueden hacer parte de la base para liquidar un tributo distinto.

La Corte Constitucional, en sentencia C-086 de 1998, señaló que la contribución establecida en la Ley 142 de 1994 es un impuesto de destinación específica.



CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La apoderada del municipio de Tuta se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en los siguientes argumentos¹¹:

La actividad gravada a la actora es la prestación del servicio público domiciliario de energía eléctrica.

El municipio de Tuta impuso el gravamen de industria y comercio por la venta de energía que EPM le hizo a la Siderúrgica de Boyacá, ahora DIACO, dentro de ese municipio, venta que se clasifica como una actividad comercial consistente en la prestación del servicio público domiciliario de energía eléctrica.

La prestación del servicio público domiciliario de energía eléctrica está gravado con el impuesto de industria y comercio en el municipio donde se preste el servicio al usuario final, sobre el promedio mensual facturado, de conformidad con el inciso primero del artículo 51 de la ley 383 de 1997.

El hecho de que la actora haya desarrollado actividades de generación de energía, no significa que esta sea la única actividad que realiza, pues también ejecuta actividades de comercialización, porque no sólo vende la energía generada sino que, además, adquiere energía de terceros para su posterior comercialización, lo que la ubica dentro de la definición de actividad comercial, establecida en el artículo 35 de la Ley 14 de 1983.

EPM entregó de manera directa la energía al usuario final y cobró los peajes tanto por redes y equipos de transmisión nacional (ISA) y local (EBSA). Los ingresos por concepto de peajes no se contabilizan como ingresos para terceros, sino que constituyen ingresos propios que tienen el tratamiento contable de un costo.

Las Empresas Públicas de Medellín son una empresa de servicios públicos, sometida a las leyes 142 y 143 de 1994 y 383 de 1997.

El artículo 24-1 de la Ley 142 de 1994 previó que 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 y comerciales.

La ley 383 de 1997, que reglamentó el artículo 24-1 de la ley 142 de 1994, dispuso que el impuesto de industria y comercio en la prestación de los servicios públicos domiciliarios se causa en el municipio en donde se preste el servicio al usuario final sobre el valor promedio mensual facturado.

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

¹¹ Folios 212-236 c. p. 1 Exp. 2008-00046; fls. 200-235 Exp. 2008-00047; fls. 185-206 Exp. 2008-00067.



La regla del numeral 1º del artículo 51 de la Ley 383 de 1997, sobre la generación de energía eléctrica, no es aplicable a la demandante. La generación de energía es una actividad complementaria al servicio público domiciliario. Si no hay venta al usuario final no hay servicio público domiciliario, pero sí puede haber actividad de generación.

No se desconoce la prohibición del párrafo 1º del artículo 383 de 1997, ya que la prohibición se refiere a la imposibilidad de gravar más de una vez *“la misma actividad”*, por lo que, si como en el caso, los ingresos provienen de actividades diferentes, no se incurre en doble tributación, sino que cada actividad debe tributar de manera independiente.

La actora aplicó indebidamente el régimen general de territorialidad de la Ley 14 de 1983 y el régimen especial de la Ley 56 de 1981

Resulta inadmisble fusionar el artículo 77 de la Ley 49 de 1990 (régimen general) con el artículo 7º de la Ley 56 de 1981 (régimen especial) como lo pretende la demandante. La demandante aplica simultáneamente los dos regímenes, ya que afirma que la actividad que ha desplegado ha sido solo de generación de energía y por tanto se le debe aplicar la normativa especial. Sin embargo, para establecer la territorialidad del tributo acude a lo dispuesto en el régimen general.

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

Conforme el régimen general contenido en La ley 14 de 1983, la territorialidad del impuesto de industria y comercio está ligada a la base gravable constituida por los ingresos brutos. Este criterio de territorialidad no puede ser aplicado al régimen especial de la generación eléctrica contenido en la Ley 56 de 1981, reiterado en el numeral 1º del artículo 51 de la Ley 383 de 1997, ya que en el régimen especial no se gravan los ingresos brutos sino que la base gravable está constituida por la capacidad instalada de las plantas medidas en kilovatios.

Conforme la normativa aplicable, el municipio de Tuta ha considerado que el servicio público domiciliario de energía es una actividad comercial, toda vez que es el suministro o venta de un bien intangible como lo es la energía eléctrica; la base gravable son los ingresos brutos y la territorialidad del tributo corresponde a las “respectivas jurisdicciones municipales” donde se ejerzan o realicen tales actividades.

Tanto la prohibición contenida en el párrafo 1º del artículo 51 de la Ley 383 de 1997, como la contenida en el artículo 77 de la Ley 49 de 1990, se refieren expresamente a los ingresos. La Ley 383 de 1997 (párrafo 1º del artículo 51) pretende impedir la doble tributación sobre ingresos obtenidos por la prestación de servicios públicos provenientes de la misma actividad y la Ley 49 de 1990 (art. 77) se refiere a que los ingresos provenientes de la comercialización de la producción deben tributar en la sede fabril.



La demandante no solo vende la energía generada sino que, además, adquiere energía de terceros para su posterior comercialización, lo que la ubica dentro de la definición de actividad comercial, establecida en el artículo 35 de la Ley 14 de 1983. En este caso, EPM no demostró la fuente de la energía que le vendió a DIACO, por lo que no se puede afirmar que esa venta corresponde a la comercialización de su producción. En todo caso, la venta de energía generada no implica que la actividad de prestar el servicio domiciliario deje de estar gravada en el municipio de Tuta, sino que podría ser procedente deducir de la base gravable comercial los ingresos que hayan sido gravados en calidad de industriales.

Dado que el Concejo Municipal de Tuta no ha adoptado la ley 56 de 1981, no le es oponible la aplicación de tal norma en esa jurisdicción.

El objeto social no determina el tipo de actividad gravada

La demandante no puede ampararse en el hecho de tener como actividad principal la generación de energía, para concluir que la comercialización no puede ser objeto del impuesto de industria y comercio. El hecho de que la actora haya desarrollado actividades de generación de energía, no significa que esta sea la única actividad que realiza, pues también ejecuta actividades de comercialización.

La actora ejerció en Tuta una actividad comercial

El municipio de Tuta dio aplicación al inciso primero del artículo 51 de la Ley 383 de 1997, que regula la causación del servicio público domiciliario, en armonía con el régimen general de la Ley 14 de 1983.

El impuesto de industria y comercio se causó por la venta de energía a un usuario final no regulado, es decir, por la prestación de un servicio público domiciliario, que se debe entender causado en el municipio donde se presta el servicio al usuario final, o sea, en el municipio de Tuta.

La administración municipal dio aplicación al régimen general de la Ley 14 de 1983, aclarada por el artículo 77 de la Ley 49 de 1990. No existe doble tributación al imponer un gravamen sobre los ingresos provenientes de la prestación del servicio público domiciliario de energía, porque EPM no ha tributado previamente por los ingresos provenientes de la venta de la energía generada y porque las dos constituyen actividades diferentes, pues la prestación del servicio no es la fase final de la generación.

El demandado no violó el principio de la doble instancia

Acorde con la autonomía que le corresponde a los municipios, estos pueden adoptar la estructura orgánica que más se ajuste a sus necesidades y a su restricción presupuestal. El municipio de Tuta no cuenta con una estructura orgánica compleja que permita que los recursos sean resueltos por funcionarios distintos. Sin embargo, a la demandante se le garantizaron sus derechos al debido proceso y de defensa.



No hay pleito pendiente entre las mismas partes y sobre el mismo asunto.

No existe un pleito pendiente por el mismo asunto ya que el proceso con radicado N° 2003-145, que conoce el Tribunal Administrativo de Boyacá, se refiere al año gravable 2001, vigencia que difiere de las que ahora se discuten.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Boyacá, Sala de Decisión N° 4, accedió a las pretensiones de la demanda. Las razones fueron las siguientes:

No se violó el principio de la doble instancia. El municipio de Tuta no cuenta con una estructura orgánica que permita que los recursos sean decididos por funcionarios distintos, como ocurre a nivel nacional. La competencia para resolver recursos ha sido asignada al tesorero municipal, lo cual no riñe con lo dispuesto en el artículo 720 del Estatuto Tributario, que dispone que cuando el acto haya sido proferido por el administrador de impuestos o sus delegados, el recurso de reconsideración deberá interponerse ante el mismo funcionario.

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, transmisión y conexión.

La Corte Constitucional, en sentencia C-587 de 2014, al pronunciarse sobre la exequibilidad del artículo 181 de la Ley 1607 de 2012, sobre la comercialización de energía por las generadoras, estableció que lo dispuesto en el artículo 7 de la Ley 56 de 1981 no se aplica *“respecto de la comercialización de energía no producida por parte de las empresas generadoras de energía eléctrica”*.

En el caso concreto, EPM le suministró a la Siderúrgica de Boyacá la energía y potencia requeridas para el desarrollo de las actividades de la consumidora. Según el contrato suscrito entre las partes, la Siderúrgica de Boyacá está clasificada, de acuerdo con la normativa de la Comisión de Regulación de Energía y Gas –CREG, como un gran consumidor, razón por la cual es considerado un usuario no regulado.

Conforme la sentencia C-587 de 2014 una de las formas mediante las cuales las generadoras comercializan la energía y se relacionan con otros actores en el mercado es la venta de energía a usuarios no regulados, mediante contratos bilaterales, lo cual se identifica con el nombre de mercado libre o mercado no regulado.

En el proceso no se demostró que la energía suministrada por la demandante a la Siderúrgica fuera distinta a la energía generada por la actora. Por tanto, la actividad realizada por EPM en la jurisdicción del municipio de Tuta, encuadra como actividad de comercialización de energía generada, gravada de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 7 de la Ley 56 de 1981.

La venta de la energía comercializada por la demandante solo tributa por la actividad industrial en el municipio donde están ubicadas sus plantas de



generación, en aplicación de la regla general prevista en el artículo 77 de la Ley 49 de 1990.

EPM no está obligada a declarar en el municipio de Tuta el impuesto de industria y comercio, porque la venta de energía realizada a la Siderúrgica de Boyacá en los años 2002, 2004 y 2005 corresponde a una etapa de su actividad industrial como generadora de energía y solo está obligada a tributar en los términos del artículo 7º de la Ley 56 de 1981, esto es, en donde se encuentran ubicadas las plantas generadoras.

No se ordenó devolución de sumas de dinero, ya que no se acreditó el pago de los montos señalados por concepto de sanción, ni que se hubiese iniciado trámite coactivo al respecto.

No se condena en costas por no haberse causado.

RECURSO DE APELACIÓN

El municipio de Tuta interpuso recurso de apelación, con los argumentos que se resumen a continuación:

La Resolución N° 055 de 1994 *"Por la cual se regula la actividad de generación de energía eléctrica en el Sistema de Interconectado Nacional"* expedida por la Comisión Reguladora de Energía y Gas –CREG- obliga a todos los generadores a realizar las transacciones de venta de la energía que producen en el mercado mayorista de energía y, además, establece las tres opciones para participar en ese mercado: i) celebrando contratos con comercializadores o con otros generadores; ii) por medio de transacciones en la bolsa de energía; y iii) prestando servicios asociados de generación.

En el mercado mayorista solo se autoriza a las generadoras para realizar transacciones en bolsa o mediante contratos a largo plazo con otros "generadores" o "comercializadores", no con "usuarios finales", por lo que existe una imposibilidad jurídica y técnica de que incurran en comercialización por esa vía.

La Resolución CREG N° 141 de 2001 (art. 1) explica las relaciones contractuales que pueden existir para los usuarios no regulados, que deben ser representados por un comercializador en el mercado mayorista. En el acto administrativo se indica que los usuarios no regulados tienen libertad de comprar energía a cualquier comercializador, pero no la pueden adquirir de manera directa a un generador.

Asimismo, la Resolución N° 054 de 1994 *"por la cual se regula la actividad de comercialización de energía eléctrica en el Sistema Interconectado Nacional"* en su artículo 5, establece la autorización de suministrar energía a precios libres a los usuarios no regulados por parte de los agentes comercializadores, mas no de los agentes generadores. El artículo 8º de la resolución, obliga a cobrar la contribución de solidaridad a los agentes "comercializadores", no a los "generadores".

En el caso, EPM expidió factura a la Siderúrgica de Boyacá –hoy Diaco S.A.- donde incluyó la contribución de solidaridad del 20% del valor facturado, vigente para la época de los hechos, por lo que puede inferirse que la demandante no era



generadora sino comercializadora, ya que cuando se trata de transacciones de venta directa de un agente generador a otro agente del mercado mayorista, no se debe cobrar la contribución de solidaridad.

Las empresas multipropósito, como la EPM, pueden realizar diferentes actividades, que se encuentran gravadas de diferente manera acorde con las condiciones legales de cada actividad individualmente considerada. Las empresas generadoras no solo desarrollan la actividad de generación energía sino que, además, desarrollan otras actividades complementarias como la comercialización o distribución, y por ello son clasificadas dentro del mercado mayorista como agentes generadores y agentes comercializadores de energía.

La demandante no atendió debidamente el requerimiento probatorio por medio del cual se le solicitó que certificara si la energía vendida a la Siderúrgica de Boyacá correspondía única y exclusivamente a energía generada por esa empresa y no a energía comprada a terceros, por lo que se afectó la determinación de la naturaleza de la actividad.

La relación contractual que corresponde al suministro de energía al usuario final Siderúrgica de Boyacá no proviene del contrato EPMG0016, sino del contrato 4600250, cuyo objeto es el suministro de energía y potencia eléctrica a un usuario no regulado. En el último contrato se establece que el punto de venta, en el caso de Tuta, es la planta Siderúrgica de Boyacá ubicada en el km 27 de la vía Tunja – Paipa a un nivel de tensión de 115 kv, y que EPM se compromete a entregar la totalidad de la energía y potencia en ese punto de venta y no en las fronteras de generación conectadas al Sistema de Transmisión Nacional –STN-.

De las pruebas aportadas al proceso se evidencian dos tipos de relaciones contractuales: i) la del contrato EPMG0016: corresponde a una de las formas, según el mercado mayorista, como los agentes generadores venden su energía generada (contratos bilaterales con otros agentes generadores o comercializadores), siendo en este caso el comprador la misma EPM pero en calidad de agente distribuidor –comercializador-; ii) la del contrato 4500250: se trata de la venta de energía entre el agente distribuidor EPM y el usuario final Sideboyacá. Teniendo en cuenta que no se pudo demostrar que la energía comprada por el distribuidor en cumplimiento del contrato EPMG0016 sea la misma que utilizó para venderla a través del contrato 4500250, porque la energía que vende el agente distribuidor o comercializador se toma necesariamente del Sistema Interconectado Nacional y no de una planta generadora en particular.

La regla tributaria aplicable a la venta de energía a los usuarios finales que constituye servicio público domiciliario, está circunscrita a las transacciones en el mercado regulado y en el mercado no regulado entre los agentes comercializadores o distribuidores y los consumidores finales (contrato 4500250), que en todo caso se suplen con energía que se toma del Sistema Interconectado Nacional, porque en Colombia no hay líneas exclusivas que conecten a los usuarios con las plantas generadoras.

No es admisible afirmar que EPM vendió energía a Sideboyacá como parte final de la actividad industrial de generación de energía, toda vez que, conforme las normas reglamentarias, es claro que el Sistema de Transmisión Nacional – STN-



no actúa como un transportador directo a través de redes, sino que se sujeta a procedimientos especiales, descritos en las citadas resoluciones de la CREG.

Para aplicar la regla restrictiva de la sentencia C-587 de 2014 al caso bajo estudio era deber de la actora demostrar que la energía suministrada a su cliente en Tuta correspondía a la energía generada por ella misma, lo cual no ocurrió.

Siendo una empresa multipropósito, EPM firmó el contrato 4500250 con Sideboyacá sin especificar que actuaba como generadora, por lo que tal condición no puede presumirse. Por esa razón, no es aplicable al caso el artículo 181 de la Ley 1607 de 2012.

No es posible identificar el origen de la energía con que se prestó el servicio al usuario final, ya que es un hecho notorio que el cliente se conectó al Sistema Interconectado Nacional, donde todas las fuentes se fusionan y se convierten en un fluido eléctrico homogéneo con el que se atiende a los consumidores finales.

El Tribunal interpretó de manera errónea el funcionamiento del mercado mayorista de energía, desatendiendo las resoluciones de la CREG aplicables al caso. Desconoció la obligación de separar la contabilidad de las actividades desarrolladas por las empresas multipropósito y fundamentó su decisión en hechos no probados, como que el origen de la energía vendida en Tuta correspondía a energía producida por el generador. Igualmente, dio una aplicación indebida al artículo 181 de la Ley 1607 de 2012, y no aplicó el inciso primero del artículo 51 de la Ley 383 de 1997.¹²

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La parte demandante solicitó que se confirme la sentencia apelada. Reiteró los argumentos expuestos en la demanda y agregó lo siguiente¹³:

El artículo 31 de la Ley 143 de 1994 prevé dos modalidades de vinculación de la empresa generadora de energía a las redes de interconexión: una modalidad libre, dentro de la que se encuentra el esquema de bolsa y la otra, la modalidad regulada, en la que la ley prevé que la generadora se compromete con un comercializador o con un usuario no regulado mediante contratos de compra garantizada de energía.

La relación comercial entre EPM y DIACO –Siderúrgica e Boyacá- se perfeccionó mediante contrato suscrito entre las partes, de largo plazo o de compra garantizada de energía, contrato que no se realizó en la bolsa de energía, sino que se informó al administrador de intercambios comerciales, después de celebrado, en cumplimiento de las disposiciones regulatorias pertinentes.

El recurrente se equivoca al restringir el funcionamiento del mercado de energía a las solas transacciones en bolsa, que es el escenario donde se limita la participación de los generadores. Sin embargo, el mercado de energía no solo contempla una forma de comercializar la energía. Citó la Resolución 039 de 2001, expedida por la CREG que señala 3 opciones que tienen las personas jurídicas,

¹² Folios 575-589 c. p.

¹³ Folios 10-31 c. p.2



propietarias u operadores de plantas menores, para comercializar la energía que generan.

No puede desconocerse el carácter vinculante de la sentencia C-587 de 2014, así como el precedente judicial del Consejo de Estado, en el cual se acogió el criterio de la Corte Constitucional.

La Ley 56 de 1981 (art. 1º), ratificada por la Ley 1607 de 2012 (art. 181), en su artículo 1º determinó el marco específico de la regulación de las relaciones entre los municipios afectados por obras públicas de generación de energía eléctrica y las propietarias de las empresas generadoras.

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

La prestación del servicio público domiciliario de energía eléctrica o actividad de distribución de energía implica recibir la energía del transportador nacional (ISA S.A.), transportarla a través de las redes de distribución regional –subestaciones y redes de menor tensión- hasta entregarla en el domicilio del usuario final, actividad que solo puede ser realizada por el operador de red o propietario de las redes de distribución, que en el caso del municipio de Tuta es la Empresa de Energía de Boyacá –EBSA S.A.-

La energía generada puede ser adquirida por una empresa distribuidora de energía que son las prestadoras del servicio público domiciliario de energía eléctrica, quienes, una vez transportada por las redes nacionales y regionales, reciben la energía y a través de subestaciones y redes propias realizan la entrega de la energía al usuario final, realizando en consecuencia la facturación y cobro del servicio prestado, situación que se encuentra regulada respecto al impuesto de industria y comercio en el inciso primero del artículo 51 de la Ley 383 de 1997.

EPM presta el servicio de energía eléctrica en el municipio de Medellín y en algunos del Departamento de Antioquia en los que es propietaria de las subestaciones y redes de distribución. No presta dicho servicio en el municipio de Tuta, dado que la propietaria de las subestaciones y redes de distribución de energía en dicha jurisdicción es la Empresa de Energía de Boyacá, que es la empresa que recibe la energía por parte del transmisor –transportador- (ISA S.A.) y a través de las redes de distribución realiza la entrega al usuario final.

Las Empresas Públicas de Medellín son contribuyentes del impuesto de industria y comercio como empresa generadora y por ello tributa con una base y una tarifa especial, ejerciendo la actividad industrial en los municipios donde se encuentran ubicadas sus centrales de generación de energía.

La **parte demandada** insistió en los argumentos expuestos en el recurso de apelación: inaplicación de la sentencia C-587 de 2014 y del artículo 181 de la ley 1607 de 2012 al servicio público domiciliario de energía eléctrica por tratarse de una comercialización de energía no producida por parte de las empresas generadoras de energía eléctrica y la falta de elementos probatorios que permitan



afirmar que a DIACO se le hubiera vendido la energía generada por EPM en sus centros productivos¹⁴.

El Ministerio Público no emitió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1. Problema jurídico

En los términos del recurso de apelación presentado por la parte demandada, la Sala establece la legalidad de los actos administrativos que impusieron a las Empresas Públicas de Medellín E.S.P. sanción por no declarar el impuesto de industria y comercio, años gravables 2002, 2004 y 2005.

En concreto, determina si EPM debe declarar en el municipio de Tuta el impuesto de industria y comercio por los años gravables en discusión, por la venta de energía realizada a la Siderúrgica de Boyacá S.A. (hoy DIACO).

2. La actora no ejerce actividad gravada con el impuesto de industria y comercio –ICA- en Tuta. No está obligada a declarar en ese municipio. Reiteración jurisprudencial

La Sala confirma la sentencia apelada que anuló los actos demandados, para lo cual reitera el criterio que sobre el tema ha expuesto esta Sección en oportunidades anteriores¹⁵.

Normativa aplicable a las empresas generadoras de energía en relación con el impuesto de industria y comercio

De conformidad con el artículo 14.25 de la Ley 142 de 1994¹⁶, 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».

¹⁴ Folios 32-45 c. p.2

¹⁵ Entre otras, ver sentencias de 10 de septiembre de 2015, Exp. 19730 C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; del 30 de julio de 2015, Exp. 20924, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez; del 22 de septiembre de 2016, Exp. 21691, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; del 23 de agosto de 2017 exp. 22086, C.P. (E) Stella Jeannette Carvajal Basto, del 5 de octubre de 2016, Exp. 19815, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y de 9 de mayo de 2019, exp 22693 C.P. Milton Chaves García.

¹⁶ «Por la cual se establece el régimen de los servicios públicos domiciliarios y se dictan otras disposiciones»



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:

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

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

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

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

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

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

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

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

PARAGRAFO 2o. *(...).*

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 7º de la Ley 56 de 1981 a que hace referencia el numeral 1º 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.*

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

- **El artículo 181 de la Ley 1607 de 2012 es una norma interpretativa¹⁷, que debe entenderse incorporada a lo dispuesto en la Ley 56 de 1981.** Conforme a lo establecido en los artículos 14 del Código Civil¹⁸ y 58 del Código de Régimen Político y Municipal¹⁹, 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 7º de la Ley 56 de 1981.
- **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 anteriores²⁰, la actividad de comercialización de energía prevista en el numeral 3º del artículo 51 de la Ley 383 de 1997 solo se refiere a la comercialización de empresas no generadoras y cuyos

¹⁷ 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)

¹⁸ 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”

¹⁹ 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.

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



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.

- **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 7º de la Ley 56 de 1981. En consecuencia, se aplica lo dispuesto en el artículo 77 de la Ley 49 de 1990²¹, 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.
- 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, contrario a lo sostenido por el recurrente, la norma citada es una norma interpretativa y por ende, se entiende incorporada a lo dispuesto en la Ley 56 de 1987.

4. Caso concreto²²

De las pruebas aportadas al proceso se establece lo siguiente:

²¹ **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.

²² Ver sentencia de 5 de octubre de 2016, exp 19815 C.P Martha Teresa Briceño de Valencia.



- Según el Acuerdo 69 de 1997 *“por medio del cual se transforman las Empresas Públicas de Medellín y se dictan otras disposiciones”*, EPM presta, entre otros, el servicio público domiciliario de energía y también es generadora de energía.²³
- EPM es propietaria de plantas de generación de energía eléctrica en diferentes municipios del país²⁴, a quienes les ha pagado el impuesto de industria y comercio²⁵, según lo establecido en la Ley 56 de 1981, aspecto no controvertido por el demandado.
- XM Compañía de Expertos en Mercados S.A. E.S.P., en su calidad de operador del Sistema Interconectado Nacional –SIN- y administrador del Sistema de Intercambios Comerciales ASIC-, por medio de oficio N° 004883-1XM de 12 de junio de 2012²⁶, informó el nombre, ubicación y capacidad neta de cada una de las plantas registradas como de propiedad de las Empresas Públicas de Medellín, sin que se advierta que alguna de ellas se encuentre ubicada en el municipio de Tuta.
- Conforme lo informado en el oficio N° 2015300685 de 18 de junio de 2015²⁷ expedido por las Empresas Públicas de Medellín, esa empresa no posee plantas de generación o generadoras en el municipio de Tuta, ni tampoco ningún activo vinculado a la distribución o transmisión de energía.
- Además, figura en el expediente el contrato 4600250 suscrito entre la demandante y la Siderúrgica de Boyacá (hoy DIACO) el 24 de abril de 1997, en el que se estipula lo siguiente²⁸:

«SEGUNDA. Objeto: LAS EMPRESAS [EPM] se obligan a suministrar al CONSUMIDOR, conforme a lo establecido en este contrato, la energía y potencia eléctrica requeridas para el desarrollo de sus actividades. (...). **TERCERA. Puntos de venta y nivel de tensión:** La energía y la potencia serán suministradas para las plantas de Boyacá y Cartagena en las condiciones que se indican a continuación: Planta de Boyacá: Nombre: SIDERÚRGICA DE BOYACÁ S.A. Dirección Kilómetro 27 Tunja-Paipa. Código de instalación: (...) Tensión de suministro 115 kV. (...), LAS EMPRESAS se comprometen a entregar en los puntos de venta descritos anteriormente, la totalidad de energía y potencia requeridas por EL CONSUMIDOR. (...)»

- A folios 491-492²⁹ y 354-356³⁰ DIACO allegó la relación de los pagos hechos por esa empresa a la demandante, por concepto de energía eléctrica para la planta Tuta de Disco S.A., año 2002 y 2004.
- Dentro del trámite administrativo adelantado por el municipio de Tuta, mediante oficios N° 1-22-14873 de 17 de julio de 2006³¹, DIACO entregó a la administración el registro de los pagos realizados a EPM por los años 2002, 2004 y 2005, por concepto de suministro de energía eléctrica.

²³ Fl. 190 c.p.

²⁴ Sobre el periodo 2002 (Fl. 432-434 c.p.1 Exp. 2008-0046); periodo 2004 (Fl. 413-415 Exp. 2008-0047) y periodo 2005 (Fl. 241-243 Exp. 2008-0067) Ninguna de las plantas generadoras está ubicada en el municipio de Tuta.

²⁵ Fls. 178 y 179 c.p.

²⁶ Fls. 271-273 exp. 2008-00067

²⁷ Fls. 456-458 Exp. 2008-00046

²⁸ Fl. 498-502 exp. 2008-00046.

²⁹ Exp. 2008-00046

³⁰ Exp. 2008-00047

³¹ Fls 209-217 Exp. 2008-00067



- El municipio de Tuta impuso a la demandante sanción por no declarar impuesto de industria y comercio en los periodos gravables 2002, 2004 y 2005, toda vez que, en su criterio, en la jurisdicción de dicho municipio prestó el servicio público domiciliario de energía.³²

De acuerdo con el contrato aportado, se advierte que la actora se obligó a suministrarle a la Siderúrgica de Boyacá (DIACO), la energía y potencia requeridas para el desarrollo de las actividades de la consumidora.

En el contrato además se señala expresamente que de acuerdo con la normativa de la Comisión de Regulación de Energía y Gas – CREG, la Siderúrgica de Boyacá está clasificada como un gran consumidor, razón por la cual es considerado como un usuario no regulado³³.

De acuerdo con la sentencia C-587 de 2014, una de las formas mediante las cuales las generadoras comercializan la energía y se relacionan con otros actores en el mercado es precisamente la venta de energía a usuarios no regulados, mediante contratos bilaterales, lo cual se identifica con el nombre de mercado libre o mercado no regulado.

Lo anterior no se contrapone a lo dispuesto en las resoluciones expedidas por la Comisión de Regulación de Energía y Gas –CREG-, que regulan la actividad de generación de energía eléctrica en el Sistema Interconectado Nacional. Al respecto, se reitera, que conforme lo analizado en la sentencia C-587 de 2014, 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.³⁴

Así entonces, como se explicó en precedencia, las empresas generadoras tienen la posibilidad de realizar transacciones de la energía producida al margen de la bolsa de energía³⁵, como en el caso, con usuarios no regulados, sin que ello cambie su naturaleza de empresas generadoras a comercializadoras, como lo sugiere el recurrente.

³² Folios 52-58 del c.p.1 Exp. 2008-00046; fls. 60-66 Exp. 2008-00047; fls. 47-53 Exp. 2008-00067.

³³ Ley 143 de 1994 define al usuario no-regulado como la "persona natural o jurídica, con una demanda máxima superior a 2 MW por instalación legalizada, cuyas compras de electricidad se realizan a precios acordados libremente".

³⁴ Por medio de oficio N°2015300685565 de 18 de junio de 2018, a la pregunta ¿Qué tipo de actividad comercial desarrollan en el municipio de Tuta?, la EEPPM respondió lo siguiente: "Las empresas Públicas de Medellín como generador no desarrolla ninguna actividad comercial en el municipio de Tuta. Para el año gravable 2004, EPM vendió energía a la Siderúrgica de Boyacá como parte final de la actividad industrial de generación de energía que una vez entregada desde las plantas de Generación de Antioquia era transportada a través del Sistema de Transmisión Nacional –STN- hasta las redes de la Empresa de Energía de Boyacá que es el Distribuidor de Energía en el Municipio de Tuta, quien se encargaba de la entrega al usuario final"

³⁵ La Resolución N° 054 de 1994 estableció la definición de bolsa de energía así: "**Bolsa de Energía.** Sistema utilizado en el mercado mayorista para que generadores y comercializadores efectúen transacciones de energía hora a hora, adicionales a las establecidas bilateralmente en los contratos garantizados de compra de energía, por cantidades y precios determinados por el juego libre de oferta y demanda, de acuerdo a las reglas comerciales definidas en el Reglamento de Operación." (Se destaca por la Sala)



No es dable admitir que la participación de la demandante en el mercado de energía eléctrica se encuentra sujeta de manera estricta a lo dispuesto en el artículo 4º de la Resolución 054 de 1994 de la CREG³⁶ ya que tal disposición se refiere de forma específica a los comercializadores, es decir a la persona natural o jurídica cuya actividad principal es la comercialización (compraventa) de electricidad, supuesto que no se estructura en el *sub judice*, en tanto se acreditó que la demandante participó dentro del Sistema Interconectado Nacional (SIN) como generadora, siendo la comercialización una actividad accesorio.

En el proceso no existe prueba de que la energía que suministró la demandante a la Siderúrgica no corresponda a la energía generada por la propia actora. Por el contrario, figura en el proceso el oficio N° 201630117909 de 8 de agosto de 2016 en el cual se lee que *“la energía generada por el agente EPM cubrió la totalidad del suministro para la empresa Siderúrgica de Boyacá en el año 2004. Dicho despacho se realizaba con el contrato EPMG0016. La energía del generador se destina para atender el mercado no regulado y otros comercializadores del país. SE tiene un Acuerdo suscrito entre la Gerencia Distribución y la Gerencia Generación EPM, el cual se registra ante XM (firma que opera y administra el Mercado de Energía en Colombia)”*, *“(…) la energía fue generada por el agente EPM en varias plantas de su propiedad para atender sus compromisos contractuales. Dicha prueba no fue controvertida por la parte demandada.*

En esas condiciones, según el artículo 181 de la Ley 1607 de 2012 y los lineamientos trazados por la Corte Constitucional, la Sección entiende que la actividad realizada por EPM en la jurisdicción del municipio de Tuta, encuadra como una actividad complementaria de comercialización de energía generada. Por ende, continúa gravada de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 7º de la Ley 56 de 1981, es decir, que la venta de la energía comercializada por la demandante, sólo tributa por la actividad industrial en el municipio donde están ubicadas sus plantas de generación, en aplicación de la regla general prevista en el artículo 77 de la Ley 49 de 1990.

En esas condiciones, la Sala concluye que la demandante no estaba obligada a declarar en el municipio de Tuta el impuesto de industria y comercio por los años gravables en discusión, por cuanto la venta de energía realizada a la Siderúrgica de Boyacá (DIACO), en dichos periodos, corresponde a una etapa de su actividad industrial como generadora de energía. Por ende, solo está obligada a tributar en los términos del artículo 7º de la Ley 56 de 1981.

En consecuencia, la Sala confirmará la sentencia apelada.

³⁶ **Artículo 4º.** Participación en el mercado mayorista.

Quienes presten el servicio de comercialización de energía estarán obligados a realizar las transacciones de compra de la energía que requieran en el mercado mayorista de energía, y se sujetarán al Reglamento de Operación y a los acuerdos del Consejo Nacional de Operación.

Los comercializadores participarán en el mercado mayorista de energía:

1. Efectuando contratos bilaterales de compra garantizada de energía con generadores a precios acordados libremente entre las partes.
2. Por medio de transacciones en la bolsa de energía, en la cual los precios se determinan por el libre juego de la oferta y la demanda"



Radicado: 16001-23-31-000-2008-00046-01 (24019)
Demandante: Empresas Públicas de Medellín E.S.P.

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

CONFIRMAR la sentencia del 22 de mayo de 2018 del Tribunal Administrativo de Boyacá, que accedió a las pretensiones de la demanda, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

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

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente de la Sección

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Ausente con excusa

MILTON CHAVES GARCÍA

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

