



**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN CUARTA**

**Consejero Ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**

Bogotá, D.C., dieciséis (16) de julio de dos mil quince (2015)

**Radicación: 19001-23-31-000-2007-00127-01 (20013)**

**Actor: EMGESA S.A. E.S.P. (NIT. 830.037.250-6)**

**Demandado: MUNICIPIO DE PUERTO TEJADA**

Impuesto de industria y comercio – 2002 a 2004

**FALLO**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 6 de septiembre de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo del Cauca, mediante la cual accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda. La parte resolutive del fallo dispuso:

*«**PRIMERO: DECLARAR** la NULIDAD PARCIAL de las Resoluciones Números 010 de 3 de marzo de 2006 y 015 de 12 de abril de 2007, expedidas por la Tesorería del Municipio de Puerto Tejada (Cauca), mediante la cual (sic) se liquidan de aforo y se acumulan las sanciones correspondientes por no pago del impuesto de industria y comercio y sus complementarios de avisos y tableros, por práctica del hecho generador*

*de comercialización a EMGESA S.A. E.S.P., por los años gravables 2002, 2003, 2004, en lo referente a la sanción por extemporaneidad.*

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

**TERCERO: NEGAR** *las demás pretensiones de la demanda».*

## **ANTECEDENTES**

El 13 de junio de 2005, la Tesorería Municipal de Puerto Tejada (Cauca), expidió el emplazamiento para declarar N° 007, mediante el cual invitó a EMGESA S.A. E.S.P. a presentar las declaraciones del impuesto de industria y comercio y del complementario de avisos y tableros correspondientes a los años gravables 1997 a 2004<sup>1</sup>.

Previa respuesta al emplazamiento para declarar<sup>2</sup>, el municipio de Puerto Tejada expidió la Resolución 010 del 3 de marzo de 2006, mediante la cual, además de liquidar el impuesto de industria y comercio y el de avisos y tableros por los años gravables 2002 a 2004, por la «comercialización del servicio público domiciliario de energía eléctrica» a un usuario dentro de la jurisdicción del municipio, impuso a la contribuyente sanción por extemporaneidad, sanción por no declarar y sanción por no enviar información, para un total a pagar de \$1.187.546.066<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> Fls. 62 a 63 c.p.

<sup>2</sup> Fls. 64 a 76 c.p.

<sup>3</sup> Fls. 47 a 61 c.p.

EMGESA presentó recurso de reconsideración contra la liquidación de aforo<sup>4</sup>, que fue decidido en la Resolución 015 del 12 de abril de 2007, que confirmó la liquidación<sup>5</sup>.

### **DEMANDA**

EMGESA S.A. E.S.P., en ejercicio de la acción prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, solicitó la nulidad de las Resoluciones 010 del 3 de marzo de 2006 y 015 del 12 de abril de 2007 expedidas por la Tesorería Municipal de Puerto Tejada. A título de restablecimiento del derecho pidió que se declare que la actora *«no es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio ante el municipio de Puerto Tejada y por consiguiente no está obligada a cumplir ante este municipio con la obligación formal de declarar, ni con la sustancial del pago del tributo»*.

La demandante invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 34, 35 y 37 de la Ley 14 de 1983
- Artículo 7º de la Ley 56 de 1981
- Artículos 197, 198 y 200 del Decreto 1333 de 1986
- Artículos 51 y 66 de la Ley 383 de 1997
- Artículo 59 de la Ley 788 de 2002
- Artículos 642 y 643 del Estatuto Tributario Nacional
- Ley 143 de 1994

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

---

<sup>4</sup> Fls. 32 a 45 c.p.

<sup>5</sup> Fls. 15 a 30 c.p.

**Los actos demandados son nulos porque liquidan el tributo sobre una actividad inexistente y desconocen la actividad de generadora de EMGESA.** La actividad principal de la demandante es la generación de energía, que después entrega a terceros en el mercado. Si bien EMGESA contempla en su objeto social la actividad de comercialización, esa circunstancia no la convierte en comercializadora, pues esta denominación es propia de empresas que compran y venden energía en el mercado.

Señaló que desde sede administrativa la demandante ha planteado el carácter excluyente, por mandato legal, de la actividad industrial de generación de energía con su comercialización, es decir, que no es que exista una incompatibilidad material de llevar a cabo simultáneamente las mencionadas actividades sino que ambas están reguladas por regímenes fiscales distintos e independientes.

Explicó que la demandante entrega energía a sus clientes ubicados en Puerto Tejada mediante líneas de conducción del Sistema Interconectado Nacional, porque no tiene línea de transmisión directa entre sus plantas de generación y Puerto Tejada, pero ello no implica que la energía entregada a sus clientes provenga de una operación de comercialización, simplemente obedece a las condiciones técnicas y materiales de la entrega de energía a sus clientes.

Afirmó que el impuesto de industria y comercio recae sobre la actividad industrial, que en este caso es la generación de energía eléctrica, y se liquida con base en los ingresos obtenidos por dicha actividad, sin que sea relevante el lugar de cumplimiento o ejecución material de las obligaciones contraídas

por el productor, pues este deberá pagar el tributo en los municipios donde desarrolla su actividad de generación.

Expuso que el tratamiento excluyente de las actividades de generación y comercialización de energía, proviene de lo dispuesto en la ley tributaria, que ha precisado que la actividad económica que se ha calificado como industrial no puede considerarse como comercial, como lo disponen los artículos 34 y 35 de la Ley 14 de 1983. Agregó que la jurisprudencia ha resuelto ampliamente la cuestión en relación con el tratamiento tributario del industrial que vende su producción, particularmente cuando dicha venta se realiza a clientes ubicados fuera de su jurisdicción, duda que además se aclaró con lo dispuesto en el artículo 77 de la Ley 49 de 1990, en el sentido de que el pago del ICA por las actividades industriales debe hacerse en la sede fabril y tomarse como ingresos los provenientes de la comercialización.

Con fundamento en jurisprudencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, resaltó que no es posible escindir, como equivocadamente lo hace el ente demandado, la actividad de generación de la actora con su posterior venta, pues dicha operación, en conjunto, corresponde a la comercialización de la producción, la cual se entiende comprendida en la actividad de generación eléctrica, respecto de la cual tributa como industrial en el municipio donde se encuentre la planta generadora. Al respecto relacionó los municipios donde están ubicadas las plantas de generación de EMGESA.

Expuso que aún bajo el supuesto erróneo de que la demandante realizara una actividad de comercialización de energía por la compra de faltantes requeridos por el contratista, esta actividad se entiende realizada en la

jurisdicción del municipio donde esa energía es adquirida y dicha transacción no ha tenido lugar en jurisdicción del Municipio de Puerto Tejada.

Manifestó que no procede la aplicación de la regla contenida en el inciso primero del artículo 51 de la Ley 383 de 1997, como lo pretende el municipio, porque la misma norma establece una regla especial para la generación de energía eléctrica, al ratificar la aplicación para esta actividad del régimen contenido en la Ley 56 de 1981, lo cual también determina el aspecto territorial del impuesto de industria y comercio a cargo de las generadoras de energía. En consecuencia, es claro que EMGESA no desarrolla actividad gravada de comercialización de energía en jurisdicción del municipio de Puerto Tejada y, por ende, no hay lugar al cobro del impuesto.

**El régimen especial del impuesto de industria y comercio para las empresas generadoras prevalece sobre el general contenido en la Ley 14 de 1983.** Expuso que no es aceptable el argumento del municipio demandado en cuanto a que del término “podrán” del artículo 7 de la Ley 56 de 1981, se deriva la facultad de los municipios para escoger si aplican la Ley 56 de 1981 o la Ley 14 de 1983, pues la prevalencia del régimen especial fue corroborado por el artículo 51 de la Ley 383 de 1997, que ratificó la vigencia de la Ley 56 de 1981, como la única forma de gravar la actividad industrial de generación de energía eléctrica, cuando esta actividad es desarrollada por los propietarios de las centrales generadoras.

Señaló que la aplicación del régimen especial contenido en la Ley 56 de 1981 ha sido objeto de numerosos pronunciamientos del Consejo de Estado en los que se confirma lo antes expuesto, en cuanto a que los municipios

carecen de competencia para manejar el tributo al margen de la Ley 56 de 1981 y que, por lo tanto, no pueden aplicar la Ley 14 de 1983 a los propietarios de obras de generación de energía. Al respecto transcribió varios pronunciamientos de la Sección Cuarta del Consejo de Estado.

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

Alegó que la obligación tributaria propia de este impuesto complementario surge en cabeza de los responsables del impuesto de industria y comercio, siempre y cuando se produzca el hecho generador de este impuesto. Dado que EMGESA no ha realizado el hecho generador del impuesto de industria y comercio en el municipio demandado, no hay lugar a liquidar y pagar el complementario de avisos y tableros, como lo hacen erróneamente los actos acusados.

**Los actos demandados son nulos porque imponen y liquidan, por unos mismos hechos, sanciones incompatibles.** Con fundamento en los artículos 642 y 643 del Estatuto Tributario Nacional, aplicables al municipio en virtud de lo dispuesto en los artículos 66 de la Ley 383 de 1997 y 59 de la Ley 788 de 2002, explicó que mientras el artículo 642 E.T. sanciona la extemporaneidad en la presentación de las declaraciones, lo cual supone la existencia de una declaración, el artículo 643 E.T. prevé la sanción por no declarar, es decir, sanciona el hecho de que el obligado no haya presentado declaración alguna. Agregó que es evidente que los supuestos contemplados en las normas mencionadas son excluyentes, lo cual hace imposible aplicarlas simultáneamente. Al respecto citó jurisprudencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado.

Agregó que el municipio pretende no solo sancionar a la actora por conductas en las que no incurrió, pues no es sujeto pasivo del ICA, sino que también busca imponer sanciones incompatibles entre sí.

### **OPOSICIÓN**

El municipio de Puerto Tejada no se pronunció en esta oportunidad procesal.

### **SENTENCIA APELADA**

El Tribunal Administrativo del Cauca declaró la nulidad parcial de los actos acusados, por las siguientes razones.

Con fundamento en las pruebas aportadas al proceso y, en especial, el dictamen pericial practicado en esa instancia, indicó que la demandante tiene la doble condición de agente generador y comercializador de energía eléctrica y que suscribió contratos de suministro con usuarios industriales en el municipio de Puerto Tejada, a quienes no les hace la entrega directa de energía porque esa actividad la realiza el distribuidor zonal.

Estimó el *a quo* que la actora, como agente generador de energía eléctrica, es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio según lo dispuesto en el artículo 7º de la Ley 56 de 1981, por tener instaladas plantas de generación de energía en diferentes municipios del territorio nacional, pero no puede ser gravada en el municipio demandado porque no posee plantas de generación de energía eléctrica en esa jurisdicción.

Precisó que la demandante, si bien no hace la entrega directa de energía desde su planta generadora, si tiene un usuario industrial final que es la empresa Papeles del Cauca S.A., ubicada en el municipio de Puerto Tejada, por lo que dicha actividad constituye la prestación de un servicio público domiciliario de energía y, por ende, está sometida a lo dispuesto en el inciso primero del artículo 51 de la Ley 383 de 1997, es decir, que es sujeto pasivo del ICA en el ente demandado, por los años gravables objeto de discusión.

En relación con las sanciones por extemporaneidad y por no declarar, el *a quo* señaló que analizadas las normas aplicables y teniendo en cuenta que la actora no presentó la declaración después del emplazamiento para declarar, únicamente procedía la sanción por no declarar, razón por la cual es procedente la nulidad parcial de la resolución que impuso sin fundamento legal la sanción por extemporaneidad.

## **RECURSO DE APELACIÓN**

La **demandante** interpuso recurso de apelación en lo desfavorable contra la sentencia proferida por el Tribunal, con fundamento en lo siguiente:

Explicó que el Tribunal incurrió en una grave violación del ordenamiento jurídico al considerar que la demandante sería sujeta del impuesto de industria y comercio en el municipio de Puerto Tejada, por una supuesta actividad de comercialización de energía que en realidad nunca ocurre, pues EMGESA, en su condición de generadora no realiza actividad comercial sino industrial y está cobijada por el régimen de la Ley 56 de 1981, que señala que

la actividad de generación está gravada únicamente en los municipios donde la empresa cuente con planta de generación, sin que la demandante tenga plantas en el ente demandado.

Con fundamento en el artículo 11 de la Ley 143 de 1994 y la Resolución 10 de 1993 de la CREG, señaló que el comercializador de energía eléctrica es un agente totalmente distinto al generador, porque tiene como actividad principal la compra y venta de energía, pero EMGESA lo que realiza es la generación de energía para ser vendida a terceros, como es obvio.

Resaltó que sostener que la demandante es comercializadora por la venta de energía a Papeles del Cauca resulta errada, teniendo en cuenta que la energía en cuestión fue generada por la demandante, lo cual nulifica la hipótesis de compra-reventa que es necesaria para poder estar ante un comercializador. Agregó que no existe ninguna prueba en el expediente de la cual se pueda concluir que EMGESA compró energía en el municipio de Puerto Tejada para posteriormente venderla a Papeles del Cauca, porque nunca existió esa transacción.

Afirmó que de acuerdo con el dictamen pericial, los generadores, como EMGESA, celebran con usuarios no regulados, como Papeles del Cauca, contratos de naturaleza financiera porque su objeto no es la entrega física sino la cobertura de un precio. Agregó que la demandante no distribuye a un usuario final sino que celebra contratos, en virtud de los cuales, dirige su producción mediante el SIN al distribuidor local que es el único que entrega la energía al usuario final.

Sostuvo que la tesis del fallo apelado implicaría una doble tributación para la demandante, al escindir dos actividades que se encuentran en la cadena de la actividad de generación, la cual es industrial y, por ende, debe aplicarse lo dispuesto en el artículo 35 de la Ley 14 de 1983, en cuanto a que no puede predicarse que una actividad es comercial cuando ha sido considerada por la ley como industrial.

Reiteró lo expuesto en la demanda en cuanto a que no es posible aplicar a la generación lo dispuesto en la Ley 14 de 1983, porque esta actividad se rige por una normativa especial que es la contenida en la Ley 56 de 1981. Igualmente insistió en que al no ser responsable del impuesto de industria y comercio tampoco es sujeto pasivo del impuesto complementario de avisos y tableros.

### **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

La **demandante** reiteró, en síntesis, los argumentos expuestos en la apelación.

La **demandada** guardó silencio en esta oportunidad.

El **Ministerio Público** solicitó que se revoque la sentencia de primera instancia y que, en su lugar, se anulen parcialmente los actos demandados en cuanto a la liquidación del impuesto complementario de avisos y tableros.

Afirmó que de acuerdo con el objeto social de la demandante, la oferta mercantil para el suministro de energía suscrita entre EMGESA y Papeles

del Cauca y la definición de servicio público domiciliario, prevista en el artículo 14.25 de la Ley 142 de 1994, debe concluirse que la demandante presta el servicio público domiciliario de energía eléctrica en el municipio demandado con base en lo dispuesto en el artículo 51 de la Ley 383 de 1997, aun cuando sea generadora de energía eléctrica en otras jurisdicciones, pues la última norma mencionada no establece ninguna exención por el hecho de que la prestadora del servicio público domiciliario realice otras actividades complementarias.

En cuanto al impuesto de avisos y tableros alegó que teniendo en cuenta que EMGESA no puso avisos y tableros en vía pública o visibles en la jurisdicción del municipio de Puerto Tejada no procede la liquidación de este tributo.

### **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

En los términos del recurso de apelación, corresponde a la Sala determinar si la demandante prestó el servicio público domiciliario de energía en el municipio de Puerto Tejada, por los años gravables 2002 a 2004 y, por ende, estaba obligada a declarar y pagar el impuesto de industria y comercio correspondiente.

El Tribunal anuló parcialmente los actos demandados solamente en cuanto impusieron a la demandante sanción por extemporaneidad. Contra esta decisión la parte actora únicamente interpuso recurso de apelación, por tanto, conforme con el artículo 357 del Código de Procedimiento Civil, aplicable por disposición del artículo 267 del Código Contencioso

Administrativo, la Sala circunscribirá su análisis y decisión a los motivos de inconformidad manifestados en el recurso de apelación interpuesto.

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

En primer término, la Sala considera necesario ubicar el régimen legal que regula la actividad de las empresas que generan y suministran energía eléctrica, para poder determinar si, las empresas generadoras y comercializadoras de energía eléctrica que la suministran a un usuario final deben tributar solo como empresas generadoras de acuerdo con la Ley 56 de 1981 o si deben hacerlo conforme con el inciso primero del artículo 51 de la Ley 383 de 1997.

De conformidad con el artículo 14.25 de la Ley 142 de 1994, servicios públicos “[s]on todos los servicios y actividades complementarias a los que se aplica esta ley”. En el artículo 14.21 *ibídem* se señalan cuáles son los servicios públicos y dentro de ellos se encuentra el de *energía*. Según la citada ley, el servicio público domiciliario de energía eléctrica se define así:

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

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

La misma Ley 142 de 1994 define en el artículo 18, a la empresa de servicios públicos como aquella que «*tiene como objeto la prestación de uno o más de los*

**servicios públicos** a los que se aplica esta ley, **o realizar una o varias de las actividades complementarias, o una y otra cosa.** (...)» (Negritas fuera de texto).

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

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

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

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

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

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

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

**3. En la compraventa de energía eléctrica realizada por empresas no generadoras y cuyos destinatarios no sean usuarios finales, el**

*impuesto se causa en el municipio que corresponda al domicilio del vendedor, sobre el valor promedio mensual facturado.*

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

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

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

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

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

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

*(...)*

Como se advierte, el artículo 51 de la Ley 383 de 1997 contiene las reglas que deben ser aplicadas a *cada una* de las diferentes actividades o servicios que puede desarrollar una empresa de servicios públicos, por ello hace referencia, en su inciso primero, al servicio público domiciliario como tal y, en

los numerales, a las actividades complementarias de *generación, comercialización y de transmisión y conexión.*

En oportunidades anteriores la Sala había precisado que la regla contenida en el numeral 1º del artículo 51 de la Ley 383 de 1997, es especial y exclusiva para la actividad de **generación de energía eléctrica**, cuando señala que “*continuará gravada*”, es decir, que sólo indicaba la forma en que se debía gravar esa actividad industrial específica, sin que ello implicara que el servicio público domiciliario y las demás actividades complementarias no lo estén, pues el artículo 51 de la Ley 383 de 1997 regula el tributo para el servicio público domiciliario (inciso 1º), la actividad de transmisión y conexión (numeral 2º) y la compraventa (numeral 3º)<sup>6</sup>.

No obstante lo anterior, el Legislador mediante 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. (Negrillas fuera de texto)***

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

---

<sup>6</sup> Sentencias de 14 de abril de 2011, Exp. 17930, M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y de 22 de agosto de 2013, Exp. 18886, M.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, entre otras.

«Como se explica por los intervinientes<sup>7</sup>, el mercado de energía eléctrica básicamente funciona de la siguiente manera: (i) La energía producida por las empresas generadoras es entregada de manera física al SIN y puesta en las redes de transmisión nacional. Esta operación se reporta a XM, con el propósito de poder cuantificar el total de energía de que dispone el sistema interconectado.

Con posterioridad a la entrega física, **(ii) las empresas generadoras venden o comercializan lo producido, lo cual se puede hacer de tres maneras: (ii.i) a través de contratos bilaterales que se celebran con otros agentes del mercado, como lo son otros generadores, distribuidores o comercializadores puros, en cuyo caso se habla del mercado mayorista<sup>8</sup>; (ii.i) también por intermedio de contratos bilaterales con usuarios no regulados, lo cual se identifica con el nombre de mercado libre o mercado no regulado<sup>9</sup>; y finalmente (iii.i) a través de la bolsa de energía, en la que se negocia a precios de mercado<sup>10</sup>.**

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

Por último, (iv) el distribuidor de energía satisface las necesidades del usuario regulado, mediante un sistema de facturación, sujeto a tarifas previstas por la CREG<sup>11</sup>.

---

<sup>7</sup> Contraloría General de la República, Asociación Nacional de Empresas de Servicios Públicos y Comunicaciones, Asociación Colombiana de Generadores de Energía Eléctrica e intervenciones ciudadanas.

<sup>8</sup> El artículo 11 de la Ley 143 de 1994 dispone que: “Es el mercado de grandes bloques de energía eléctrica, en que generadores y comercializadores venden y compran energía y potencia en el Sistema Interconectado Nacional con sujeción al reglamento de operación”.

<sup>9</sup> Para el Consejo de Estado “Es el mercado de energía eléctrica en que participan los usuarios no regulados y quienes los proveen de energía eléctrica”. Ibid., número interno: 17279.

<sup>10</sup> La Resolución No. 054 de 1994 define a la bolsa de energía como: “[E]l sistema utilizado en el mercado mayorista para que generadores y comercializadores efectúen transacciones de energía hora a hora, adicionales a las establecidas bilateralmente en los contratos garantizados de compra de energía, por cantidades y precios determinados por el juego libre de oferta y demanda, de acuerdo a las reglas comerciales definidas en el reglamento de operación”.

<sup>11</sup> El usuario regulado comprende la mayoría de los consumidores de energía eléctrica del país, cuya atención es obligatoria sin importar su nivel consumo. Este usuario se suele clasificar en usuario residencial, usuario comercial y usuario industrial.

(...)

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

(...)

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

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

Como previamente se expuso, las empresas de dicho sector prestan el servicio público domiciliario de energía y realizan las actividades complementarias de generación, transmisión-interconexión y comercialización<sup>12</sup>. De conformidad con el artículo 74 de la Ley 143 de 1994, las empresas que se constituyan con posterioridad a la vigencia de la citada ley, con el objeto de “prestar el servicio público de electricidad y que hagan parte del sistema interconectado nacional no podrán tener más de una de las actividades relacionadas con el mismo con excepción de la comercialización que puede realizarse en forma combinada con una de las actividades de generación y distribución”. A pesar de lo expuesto, nada obsta para que las empresas constituidas con anterioridad a la vigencia de aludida ley tengan objeto múltiple<sup>13</sup>. **La ley 383 de 1997, en el artículo 51, determina cuándo se causa el impuesto de industria y comercio en las distintas actividades del sector y define en cada caso la base para el cálculo de la respectiva obligación tributaria.**  
(...)

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

(i) Respecto del servicio público domiciliario de energía eléctrica (actividad de distribución), el inciso 1º del artículo 51 de la Ley 383 de

---

<sup>12</sup> Véase, al respecto, el acápite 6.4.

<sup>13</sup> No sobra señalar que, según lo dispuesto en el artículo 18 de la Ley 142 de 1994, en el caso en que una empresa de servicios públicos preste uno o más servicios públicos domiciliarios, y además realice actividades complementarias, es obligación llevar contabilidad separada para cada uno de los servicios que presten.

1997 establece que está gravado en el municipio en donde se preste el servicio al usuario final, sobre el valor promedio mensual facturado.

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

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

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

“(…)”

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

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

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

6.7.2.1. **En primer lugar, el artículo 181 de la Ley 1607 de 2012 corresponde a una norma interpretativa, cuyo objeto es precisar el alcance de la actividad industrial de las empresas generadoras de energía eléctrica, con miras al pago del impuesto de industria y comercio como tributo del orden territorial.** Así las cosas, a diferencia de lo expuesto por el actor, el precepto demandado no introduce una exención tributaria, pues se limita a aclarar el alcance de la base gravable del aludido impuesto, **en el sentido de reconocer que la venta de lo producido hace parte de dicha actividad industrial, como ocurre en términos generales con lo expuesto en el citado artículo 77 de la Ley 49 de 1990<sup>14</sup>.**

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

(...)

A partir de lo anterior, como previamente se expuso, la distinción entre exención y configuración, para efectos de determinar si se está o no vulnerando el artículo 294 del Texto Superior, depende de lo siguiente: “si el tributo territorial ya existe y está claramente delimitado, entonces la ley no puede exceptuar a determinados sujetos de su pago, por cuanto estaría estableciendo una exención a un impuesto territorial, que vulnera el mencionado precepto constitucional”<sup>15</sup>. **Por el contrario, si la ley no está exceptuando a determinados contribuyentes, sino tan sólo delimitando en abstracto los elementos esenciales del tributo,**

---

<sup>14</sup> Como previamente se señaló, esta norma dispone que: “**Artículo 77. Impuesto de industria y comercio.** Para el pago del impuesto de industria y comercio sobre las actividades industriales, el gravamen sobre la actividad industrial se pagará en el municipio donde se encuentre ubicada la fábrica o planta industrial, teniendo como base gravable los ingresos brutos provenientes de la comercialización de la producción”. (subrayado por fuera del texto original).

<sup>15</sup> Sentencia C-992 de 2004, M.P. Humberto Sierra Porto.

**entonces no existe una vulneración del citado precepto constitucional, sino el ejercicio autónomo de la potestad de configuración normativa por parte del Congreso.**

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

(...)

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

El segundo previsto en el párrafo 1º de la Ley 383 de 1997, el cual ordena que: “en ningún caso los ingresos obtenidos por la prestación de los servicios públicos aquí mencionados [esto es, las actividades vinculadas con la prestación del servicio de energía eléctrica], se gravarán más de una vez por la misma actividad”. Dicha prohibición busca preservar el criterio o principio de unidad respecto del impuesto de industria y comercio, cuyo objeto impide que una misma actividad sea tomada como impuesto de industria para un municipio y para otros como impuesto de comercio<sup>16</sup>. Ello ocurriría –según se ha expuesto por la jurisprudencia del Consejo de Estado– en caso de que se gravara la venta de lo producido, pues la comercialización constituye una de las etapas del proceso industrial, cuya lógica subyace en que nadie fabrica un producto para conservarlo, sino para introducirlo al mercado. Esta regla se replica en el artículo 35 de la Ley 14 de 1983, cuando señala que una actividad será comercial, siempre y cuando no sea considerada por la ley, como actividad industrial o de servicios.

---

<sup>16</sup> Véase, por ejemplo, Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia del 1 de junio de 1990, número interno: 2499, Consejero Ponente: Guillermo Chahín Lizcano.

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

*(...)*

**6.7.2.4. No obstante lo anterior, como se puso de presente por varios intervinientes, es preciso delimitar el concepto de comercialización, ya que aun cuando una noción restringida lo vincula con la venta de lo producido, también puede implicar un fenómeno de reventa, esto es, comprar para vender. Dicha circunstancia se infiere de la descripción legal y regulatoria de dicha actividad. Así, por ejemplo, el artículo 11 de la Ley 143 de 1994, dispone que **la comercialización es “la actividad consistente en la compra de energía y su venta a los usuarios finales, regulados o no regulados”, mientras que el artículo 1º de la Resolución No. 054 de 1994 de la CREG<sup>17</sup>, señala que la comercialización de electricidad es toda “actividad de compra y venta de energía en el mercado mayorista y su venta con destino a otras operaciones en dicho mercado o a los usuarios finales”.****

***En aquellos casos en que una empresa generadora compra la energía a otra empresa generadora o a una comercializadora para, a su vez, volverla a vender en forma directa a través de contratos bilaterales a usuarios no regulados o a otros agentes del mercado<sup>18</sup>, es indudable que en dicha hipótesis el generador no actúa como “productor o fabricante” sino como un simple “comercializador”, razón por la que su obligación tributaria se debe causar conforme con las reglas generales del impuesto de industria y comercio, tal y como lo sostienen el Instituto Colombiano de Derecho Tributario, la Contraloría General de la República y la Procuraduría General de la Nación.***

*(...)*

***Por esta razón, en aras de proteger el citado principio de autonomía de las entidades territoriales, se declarará la exequibilidad del artículo 181 de la Ley 1607 de 2012, en el entendido de que lo allí establecido no aplica respecto de la comercialización de energía no***

---

<sup>17</sup> “Por la cual se regula la actividad de comercialización de energía eléctrica en el Sistema Interconectado Nacional”.

<sup>18</sup> Sobre este punto se puede consultar el acápite 6.4.6 de esta providencia.

***producida por parte de las empresas generadoras de energía eléctrica. Vale la pena precisar que este condicionamiento responde a la necesidad de extraer una fórmula general que incluya las distintas vías por medio de las cuales las empresas generadoras venden o comercializan energía y los diferentes actores con los cuales pueden relacionarse (otros generadores, distribuidores, comercializadores puros o usuarios no regulados)***<sup>19</sup>.

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

- **El artículo 181 de la Ley 1607 de 2012 es una norma interpretativa**<sup>20</sup>. Conforme a lo establecido en los artículos 14 del Código Civil<sup>21</sup> y 58 del Código de Régimen Político y Municipal<sup>22</sup>, 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

---

<sup>19</sup> Véase, al respecto, el acápite 6.4.6 de esta providencia.

<sup>20</sup> 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)

<sup>21</sup> **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”

<sup>22</sup> **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.

comercialización de la energía eléctrica producida por las generadoras, pues como lo había precisado esta Sala en oportunidades anteriores<sup>23</sup>, 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 transcrita, la Corte Constitucional se ocupó de analizar tres formas en que las empresas generadoras comercializan la energía generada, entre ellas, precisó, por ser la que interesa al caso concreto, la que se refiere a la venta de energía a través de contratos bilaterales con usuarios no regulados.

Para la Corte, las actividades de comercialización descritas en la sentencia y realizadas por las empresas generadoras, están dentro del supuesto de hecho previsto en el artículo 181 de la Ley 1607 de 2012, toda vez que: i) se está en presencia de una misma actividad, la industrial, en la que el Legislador se limitó a aclarar el alcance de la base gravable del impuesto de industria y comercio y que corresponde a la prevista en el artículo 7º de la Ley 56 de 1981, en consecuencia, ii) se aplica lo dispuesto en el artículo 77 de la Ley 49 de 1990<sup>24</sup>, en el

---

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

<sup>24</sup> **ARTICULO 77.** Impuesto industria y comercio. Para el pago del impuesto de industria y comercio sobre las actividades industriales, el gravamen sobre la actividad industrial se pagará en el municipio donde se encuentre

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 1981.

### ***Análisis del caso concreto***

De las pruebas aportadas al proceso se establece lo siguiente:

---

ubicada la fábrica o planta industrial, teniendo como base gravable los ingresos brutos provenientes de la comercialización de la producción.

- Que EMGESA es propietaria de plantas de generación de energía eléctrica en diferentes municipios del país<sup>25</sup>, a quienes les ha pagado el impuesto de industria y comercio<sup>26</sup>, según lo establecido en la Ley 56 de 1981, aspecto no controvertido por el ente demandado.
- Que según el certificado de existencia y representación legal de EMGESA, su objeto social principal es «*la generación y comercialización de energía eléctrica en los términos de la Ley 143 de 1994 (...)*»<sup>27</sup>.
- Es un hecho demostrado y no controvertido, que durante los años 2002 a 2004, EMGESA suministró energía eléctrica a la empresa Papeles del Cauca S.A., ubicada en la jurisdicción del municipio de Puerto Tejada<sup>28</sup>.
- También obra copia de la oferta mercantil que EMGESA puso a consideración de Papeles del Cauca S.A. en la que se obliga a suministrar la energía requerida en las plantas u oficinas de Papeles del Cauca ubicadas, entre otros sitios, en Puerto Tejada<sup>29</sup>.

Pues bien, de acuerdo con las pruebas aportadas, se advierte que la actora se comprometió a suministrarle a una empresa ubicada en el municipio de Puerto Tejada, la energía y potencia requeridas para el desarrollo de las actividades de la consumidora. También se establece que los contratos

---

<sup>25</sup> Fls. 20 y 60 del cuaderno del dictamen pericial. Ninguna de las plantas generadoras está ubicada en el Municipio de Puerto Tejada.

<sup>26</sup> Fls. 86 a 120 del cuaderno del dictamen pericial obran algunas de las declaraciones de ICA presentadas en los municipios donde EMGESA tiene las plantas de generación

<sup>27</sup> Fl. 2 c.p.

<sup>28</sup> Con base en la prestación de este servicio fue que el ente demandado liquidó el impuesto en los actos demandados. En la liquidación de aforo se indicó: «*Acorde con la información recolectada, se tiene que EMGESA S.A. E.S.P. está desarrollando dentro de la Jurisdicción de Puerto Tejada, la actividad de comercialización de energía eléctrica al efectuar ventas de energía a PAPELES DEL CAUCA S.A. desde el 22 de diciembre de 2001*». Fl. 28 c.p.

<sup>29</sup> Fls. 74 a 85 del cuaderno del dictamen pericial.

corresponden a ventas de energía a un usuario no regulado<sup>30</sup>, sin que se advierta en el expediente prueba alguna que permita inferir que la energía suministrada no corresponda a la energía generada por la propia actora. Por el contrario, la demandante ha sostenido tanto en sede administrativa como ante esta jurisdicción que la energía vendida a sus clientes corresponde a la comercialización de su propia producción de energía.

De acuerdo con la sentencia C-587 de 2014, que fue analizada en el acápite anterior, se advierte que 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.

En esas condiciones, a la luz de lo dispuesto en el artículo 181 de la Ley 1607 de 2012 y los lineamientos expuestos por la Corte Constitucional, la Sección entiende que la actividad realizada por EMGESA, en la jurisdicción del municipio de Puerto Tejada, encuadra como una actividad de comercialización de energía generada y, por ende, su actividad continúa gravada de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 7º de la Ley 56 de 1981, es decir, que la venta de la energía 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.

---

<sup>30</sup> 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".

Por lo anterior, la Sala concluye que la demandante no estaba obligada a declarar en el municipio demandado el impuesto de industria y comercio por los años gravables 2002 a 2004, por cuanto la venta de energía realizada, en dicho período, corresponde a una etapa de su actividad industrial como generadora de energía y, por ende, 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.

En consecuencia, prospera el recurso de apelación y, por tanto, se revocará la decisión del Tribunal y se declarará la nulidad de los actos demandados, en cuanto liquidaron el impuesto de industria y comercio a cargo de la actora e impusieron sanción por no declarar, la cual no es procedente una vez determinado que la demandante no estaba obligada a declarar el tributo. Lo anterior sin perjuicio de la sanción por extemporaneidad anulada por el *a quo* y que no fue apelada por la parte demandada.

Tampoco procede el **impuesto de avisos y tableros**, toda vez que no se demostró que la demandante hubiera instalado avisos. Además, el argumento del ente municipal para liquidar este tributo se fundó en que era procedente por el solo hecho de que la actora ejerciera una actividad industrial o comercial en el municipio, lo cual fue desvirtuado por esta Sala.

No obstante lo anterior, la Sección advierte que en los actos demandados se liquidó a cargo de la demandante sanción por no enviar información por la suma de \$234.800.000, frente a la cual la actora no se opuso en la demanda ni planteó cargos específicos, máxime cuando esta sanción obedece a un deber accesorio a la obligación sustancial, es decir, que no tiene relación con

la condición de sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio objeto de discusión en este proceso, como si ocurre con las sanciones por no declarar y extemporaneidad en las que, una vez determinada la no condición de sujeto pasivo del impuesto quedan sin sustento legal dichas sanciones<sup>31</sup>.

Por las razones anteriores, la Sala modificará la decisión del *a quo* de anular parcialmente los actos demandados, en cuanto liquidaron el impuesto de industria y comercio y avisos y tableros por los años gravables 2002 a 2004 a cargo de EMGESA S.A. E.S.P. y liquidaron sanción por no declarar y sanción por extemporaneidad. A título de restablecimiento del derecho, declarará que la demandante únicamente está obligada al pago de la sanción por no enviar información determinada en los actos acusados.

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

## F A L L A

---

<sup>31</sup> En la sentencia del 22 de febrero de 2002, Exp. 12586, M.P. Dra. Ligia López Díaz, esta Sección precisó: «La obligación tributaria principal o sustancial tiene por objeto obtener el pago del impuesto. Para que el Estado establezca si se ha cumplido con esta obligación, la Ley fija otros deberes instrumentales a cargo de contribuyentes o no contribuyentes, los cuales son accesorios a la obligación tributaria sustancial. De acuerdo a lo anterior, la obligación tributaria sustancial se constituye en una obligación de dar, mientras que los deberes accesorios consisten regularmente en obligaciones de hacer o no hacer, que permiten al Estado verificar el correcto cumplimiento del pago del tributo. Dentro de esos deberes tributarios, se encuentra la obligación consagrada en el artículo 686 del Estatuto Tributario, para contribuyentes o no contribuyentes, de atender los requerimientos de informaciones o pruebas que haga la administración fiscal, cuando se requieran para verificar su situación fiscal o la de terceros. (...). Las sanciones por la omisión de los deberes tributarios buscan influir en los obligados para que los cumplan, de tal forma que no resulten nugatorias las normas que los consagran, pero su incumplimiento es independiente del resultado del proceso de determinación de la obligación principal. Frente al deber de informar, no puede deducirse, de acuerdo con las normas transcritas, que su omisión se excusa porque la administración no modificó el impuesto que investigaba, al contrario, el artículo 686 señala expresamente que su cumplimiento debe verificarse sin perjuicio de las demás obligaciones tributarias. Por ello, no puede justificarse el incumplimiento del contribuyente de un deber legal accesorio, bajo el amparo de las deficiencias de la Administración en el proceso de determinación de la obligación principal».

**MODIFÍCANSE** los numerales primero y segundo de la sentencia apelada, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia, los cuales quedarán así:

**PRIMERO. ANÚLANSE parcialmente** las Resoluciones 010 del 3 de marzo de 2006 y 015 del 12 de abril de 2007 proferidas por la Tesorería de la Alcaldía Municipal de Puerto Tejada (Cauca), en cuanto liquidaron el impuesto de industria y comercio y avisos y tableros por los años gravables 2002 a 2004 a cargo de EMGESA S.A. E.S.P. y liquidaron sanción por no declarar y sanción por extemporaneidad.

**SEGUNDO.** A título de restablecimiento del derecho, **DECLÁRASE** que EMGESA S.A. E.S.P. sólo está obligada a pagar la suma de DOSCIENTOS TREINTA Y CUATRO MILLONES OCHOCIENTOS MIL PESOS M/CTE. (\$234.800.000) por concepto de la sanción por no enviar información liquidada en los actos acusados.

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

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

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

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**



**CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ**

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**