



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

CONSEJERO PONENTE: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Bogotá D.C., cuatro (4) de diciembre de dos mil diecinueve (2019)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 19001-23-33-000-2012-00401-02 (23568)
Demandante: EMGESA S.A. E.S.P.
Demandado: MUNICIPIO DE CALOTO

Temas: ICA en generación de energía eléctrica. Comercialización de energía generada.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

Procede la Sección a decidir el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del veintiocho (28) de septiembre de 2017, proferida por el Tribunal Administrativo del Cauca, mediante la cual se dispuso:

“PRIMERO.- DECLARAR la nulidad parcial de las Resoluciones No. 045 del 3 de octubre de 2011 y N° 068 del 9 de diciembre de 2011, exclusivamente en lo relacionado con el impuesto de avisos y tableros, conforme a los motivos expuestos en la parte considerativa de esta sentencia.

SEGUNDO.- En consecuencia y a título de restablecimiento del derecho, DECLARAR que EMGESA SA ESP, no es sujeto pasivo del impuesto de avisos y tableros en el municipio de CALOTO-CAUCA, para las vigencias 2006 a 2009

TERCERO.- Negar las demás pretensiones¹”

ANTECEDENTES

¹ Fl. 207, cuad. ppal.

1. Hechos de la demanda

1.1. Previo emplazamiento para declarar, el municipio de Caloto expidió la Resolución nro. 045 del 3 de octubre de 2011 por medio de la que **(i)** liquidó el impuesto de industria, comercio, avisos y tableros por los años gravables 2006 a 2009, por la comercialización de energía eléctrica que hizo Emgesa S.A. E.S.P. a usuarios finales en esa jurisdicción, e **(ii)** impuso sanción por no declarar. Acto notificado el 7 de octubre de 2011.

1.2.- Mediante resolución nro. 068 del 9 de diciembre de 2011, el municipio de Caloto declaró la ejecutoria de la resolución 045, porque el recurso de reconsideración interpuesto no se presentó dentro del término previsto en el artículo 720 del Estatuto Tributario (E.T.).

2. Pretensiones

Las pretensiones de la demanda son las siguientes:

“PRIMERA

Que son nulos los siguientes actos administrativos por haber sido expedidos con violación a las normas nacionales y locales a las que hubieren tenido que sujetarse:

1. *Resolución No. 045 del 3 de octubre de 2011, ‘Por medio de la cual se liquidan de aforo y se acumulan las sanciones correspondientes por el no pago del impuesto de industria y comercio y sus complementarios de avisos y tableros en la práctica del hecho generador de comercialización, efectuada a EMGESA S.A.,E.S.P. por las vigencias 2006, 2007,2008 y 2009’, proferida por el Tesorero Municipal de Caloto (Cauca).*

2. *Resolución No. 068 del 9 de diciembre de 2011, ‘Por medio de la cual se ratifica en todas sus partes y se declara la ejecutoria de la Resolución No. 045 de octubre 3 de 2011 que contiene la liquidación de aforo y se da por agotada la vía gubernativa’, proferida por el Tesorero Municipal de Caloto (Cauca).*

SEGUNDA

Que como consecuencia de la declaración anterior, y a título de restablecimiento del derecho, se declare que la sociedad EMGESA S.A., E.S.P. no es sujeto pasivo del Impuesto de Industria y Comercio ante el municipio de Caloto 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 por las vigencias 2006, 2007, 2008 y 2009” (Negrillas del original).

3. Normas violadas y concepto de la violación

En la demanda se relacionan como vulnerados los artículos 29 de la Constitución Política; 120 C.P.C.; 67 y 70 C.C.; 643, 720 y 726 E.T.; 7 de la Ley 56 de 1981; 34, 35 y 37 de la Ley 14 de 1983; 51 y 66 de la Ley 383 de 1997; 10 de la Ley 527 de 1999; y, 59 de la Ley 788 de 2002.

Todo, porque **(i)** se vulneró el debido proceso al desconocer el término legal para la interposición del recurso de reconsideración; **(ii)** se liquidó y cobró el tributo

sobre una actividad comercial inexistente y sin considerar el régimen especial aplicable a la generación de energía eléctrica en atención a la calidad de entidad generadora de la accionante; y, (iii) no se configuró el hecho generador del impuesto de avisos y tableros.

3.1 Vulneración del debido proceso. Desconocimiento del término para interposición del recurso de reconsideración

Se desconoció lo establecido en el artículo 720 E.T. para la interposición del recurso de reconsideración², pues el término de “2 meses a partir de la notificación”, del que habla la norma, debe contarse a partir del día siguiente al de la notificación del acto objeto de recurso.

Esa es la interpretación que se impone, según la demanda, porque todo término comienza a correr a partir del día siguiente al de la notificación de la providencia que lo conceda, según el artículo 120 C.P.C. y la jurisprudencia reiterada del Consejo de Estado³.

Por eso, el término para presentar el recurso de reconsideración en contra de la resolución nro. 045 de 2011 se extendía desde el 8 de octubre de 2011 hasta el 9 de diciembre del mismo año. Esto, porque (i) esa resolución se notificó el día 7 de octubre de 2011, y, (ii) el 8 de diciembre era día feriado, por lo que el término se extendía al día hábil siguiente (art. 70 del Código Civil⁴).

Fue dentro de ese periodo que, en dos oportunidades, se presentó el recurso de reconsideración. Primero, vía electrónica el 7 de diciembre debido al cierre de las instalaciones municipales⁵. Segundo, en medio físico el 9 del mismo mes y año.

Por tal razón, no era procedente que el agotamiento de la vía gubernativa se sustentara en la presentación extemporánea del recurso de reconsideración.

Lo anterior se refuerza porque el recurso no se inadmitió en ejercicio de lo dispuesto en el artículo 726 E.T., razón por la que, transcurridos 15 días hábiles desde su interposición, debió entenderse admitido y procederse a su resolución de fondo, según lo establecido en el inciso final del artículo 726 E.T.

En esas condiciones, se afectó el debido proceso al desconocer las normas aplicables.

3.2 Liquidación y cobro del tributo sobre actividad comercial inexistente, con desconocimiento de la calidad de entidad generadora y, por ende, del régimen especial aplicable

Emgesa. S.A. E.S.P. no es sujeto activo del impuesto de industria y comercio, pues, en su calidad de empresa generadora de energía eléctrica, no ejerce actividad industrial, ni comercial en el municipio de Caloto. Ninguna de sus activos de generación se encuentra ubicado en jurisdicción de ese ente territorial.

² Aplicable al procedimiento tributario municipal en aplicación de lo previsto en los artículos 66 de la Ley 383 de 1997 y 59 de la Ley 788 de 2002.

³ Para el efecto se citan apartes de sentencias proferidas por esta sección el 22 de septiembre de 2005 (exp.: 13812, M.P.: Héctor J. Romero), y, el 10 de mayo de 2007 (exp.: 15552, M.P.: Ligia López Díaz).

⁴ Subrogado por el artículo 62 del Código de Régimen Municipal.

⁵ Actuación procedente según lo contemplado en el numeral segundo del artículo 559 E.T. que consagra los presupuestos para la presentación electrónica de peticiones, recursos y demás escritos que deban presentarse ante la DIAN.

Es cierto que en el municipio demandado se encuentran usuarios a los que la entidad les suministró energía eléctrica, sin embargo, esa actividad no es comercial, como se plantea en los actos acusados. Por el contrario, se trata del ejercicio de la actividad industrial de generación, una de cuyas etapas es la comercialización de lo producido, como lo ha reconocido la jurisprudencia del Consejo de Estado⁶.

Una conclusión contraria vulneraría, de un lado, el régimen especial que aplica a la generación de energía eléctrica establecido en la Ley 56 de 1981 –art. 7- y que continúa vigente según lo dispuesto en la Ley 383 de 1997 –art. 51-.

Y, del otro, desconocería que una actividad no puede catalogarse simultáneamente como industrial y comercial, según lo contempla el artículo 35 de la Ley 14 de 1983. Luego, una vez calificada la generación de energía eléctrica como actividad industrial, mal podría el municipio accionado catalogarla, también, como actividad comercial. De hacerlo, desconocería, consecuentemente, la prohibición que impide gravar más de una vez, por la misma actividad, los ingresos obtenidos por la prestación del servicio público de energía eléctrica⁷.

Lo anterior adquiere relevancia al considerar que los generadores, como la accionante, se encuentran habilitados para comercializar energía eléctrica –art. 7 L. 143 de 1994-, con ocasión de lo cual pueden concurrir a su compra y/o venta en el Mercado de Energía Mayorista sin perder su calidad de generadores, según lo informa la lectura de los artículos 11, 31 y 42 ibídem.

Con todo, si se considera que la actora realiza actividad de comercialización, lo cierto es que la misma tiene lugar en un municipio diferente al demandado, puesto que en su jurisdicción no adquiere energía para su reventa; labor que se desarrolla en el municipio de Medellín por ser la sede del Sistema Interconectado Nacional (SIN) y el Centro Nacional de Despacho (CND).

Consecuentemente a lo dicho, Emgesa S.A. ES.P. no se encuentra obligada a cumplir con el deber formal de declarar, pues no es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio en el municipio de Caloto⁸.

3.3 No se configuró el hecho generador del impuesto de avisos y tableros

La accionante no desarrolló el hecho generador del impuesto complementario. No utilizó el espacio público para la colocación o instalación de avisos o tableros, lo que hace improcedente el cobro por este concepto.

Y, contrario a lo afirmado por el demandado, la impresión del logo de la empresa en la factura que se remite a los usuarios no da lugar a la causación del tributo: ese documento no está dirigido al público en general, carece de fines publicitarios y sólo corresponde a la presentación gráfica de un estado de cuenta.

4. Oposición

⁶ Sobre el particular, la parte actora relacionó las siguientes providencias: sentencia del 6 de noviembre de 1998, exp.: 9017; sentencia del 14 de julio de 2000, exp.: 10010; y, sentencia del 20 de octubre de 2000, exp.: 9367.

⁷ Contenida en el párrafo 1º del artículo 51 de la Ley 383 de 1997.

⁸ Argumento que sustenta el cuarto cargo formulado en la demanda. Fls. 97-98 cuad. ppal.

El municipio de Caloto se opone a las pretensiones de la demanda porque la demandante sí era sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio, así como del complementario de avisos y tableros.

Lo primero, porque dentro de la jurisdicción del ente territorial prestó el servicio público domiciliario de energía eléctrica, pues la suministró a usuarios finales ubicados en el municipio.

Emgesa S.A. E.S.P. realizó una actividad comercial que daba lugar a la causación del tributo consignado en los actos acusados; actividad diferente a la industrial de generación de energía eléctrica relacionada en la demanda, lo que excluye el argumento según el cual se gravan ingresos de la misma actividad. Posición que encuentra respaldo en la jurisprudencia del Tribunal Administrativo del Cauca⁹ y del Consejo de Estado¹⁰. Además, la hoy demandante no demostró que la actividad desplegada en el municipio de Caloto fuera una diferente a la de comercialización de energía.

Lo segundo, porque una vez causado el impuesto de industria y comercio se causa el complementario de avisos y tableros, tal como lo ha reconocido la jurisprudencia del Consejo de Estado.

Por lo demás, ninguna irregularidad se presentó en la aplicación de la sanción por no declarar. Una conclusión contraria permitiría alegar la propia culpa y legitimar el desconocimiento del sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio fijado en la ley y precisado por la jurisprudencia.

En escrito separado, el ente territorial formuló las excepciones de *inexistencia del demandante*¹¹ e *ineptitud de la demanda por falta de los requisitos formales*¹², las cuales fueron resueltas de manera desfavorable en la audiencia inicial¹³.

SENTENCIA APELADA

Mediante sentencia del 28 de septiembre de 2017, el Tribunal Administrativo del Cauca declaró la nulidad parcial de los actos demandados, porque no se configuró el hecho generador del impuesto de avisos y tableros para las vigencias 2006 a 2009, pero sí se realizó la actividad de comercialización de energía eléctrica en los mismos periodos.

⁹ Corporación que ha declarado a la hoy demandante, a Empresas Públicas de Medellín E.S.P. y a CEDELCA S.A. E.S.P. responsables del impuesto de industria y comercio en el municipio de Caloto por la “venta del servicio público domiciliario de energía eléctrica a usuarios finales” ubicados dentro de su jurisdicción.

¹⁰ Entidad que ha destacado la independencia de actividades realizadas por las empresas de servicios públicos de energía eléctrica, lo que permite gravar cada una de las actividades independientes que realicen –v.gr., la industrial de generación y la de comercialización, como sucede en el caso concreto–.

¹¹ Por divergencias en la identificación de la actora a partir de los NIT relacionados en la demanda.

¹² Por la no interposición oportuna del recurso de reconsideración procedente lo que, en su sentir, evidenciaba el no agotamiento de la vía gubernativa.

¹³ La primera de las excepciones se resolvió el 9 de mayo de 2017 –fls.331-338, cuad. 2-. La segunda excepción se resolvió el 4 de marzo de 2015 al considerar, en sede reposición, que el recurso de reconsideración sí se presentó oportunamente; determinación confirmada por el Consejo de Estado en providencia del 13 de octubre de 2016 al señalar que si bien el recurso de reposición no era el procedente, lo cierto es que en el caso concreto se hizo “persiguiendo un fin constitucionalmente legítimo ... y garantizando los derechos fundamentales del municipio demandado” –fls. 282-288 y 310-314, cuad. 2-.

Para lo primero señaló que el hecho generador del impuesto de avisos y tableros es la colocación efectiva de avisos, vallas o tableros en el espacio público por parte del sujeto activo; supuesto que no se acreditó dentro del proceso.

Para lo segundo, luego de citar las pautas jurisprudenciales establecidas para el impuesto de industria y comercio en casos de generación de energía eléctrica, concluyó que Emgesa S.A. E.S.P. no comercializó energía de la que generó, pues se demostró que compró energía en el mercado mayorista o en bolsa o en contratos para atender la demanda de sus usuarios finales en el municipio de Caloto¹⁴.

Por eso, Emgesa S.A. E.S.P. era sujeto pasivo del ICA en la modalidad de prestación del servicio público domiciliario de energía eléctrica, ya que, para el periodo de discusión, transportó energía desde las redes regionales de transmisión hasta el domicilio de los usuarios finales, de conformidad con lo previsto en el artículo 14.25 de la Ley 142 de 1994.

Esa decisión tuvo un salvamento de voto, según el cual Emgesa S.A. E.S.P. comercializó energía que generó, por lo que no era sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio en el municipio demandado ya que dentro de su jurisdicción no se ubicaba ninguna de las plantas de generación de energía eléctrica. Además, no se demostró que la energía suministrada fuera proveniente de *“compras de energías hechas a otras empresas, generadoras o comercializadoras, con la finalidad de atender las necesidades o consumos de sus clientes en dicho municipio [se refiere a Caloto]”*.

Conclusión reforzada, de un lado, porque el registro de fronteras comerciales en el municipio de Caloto como comercializador no demostraba la comercialización de energía no generada por la entidad: se trataba del cumplimiento de una obligación que no evidenciaba la compra de energía a otras empresas generadoras o comercializadoras para su entrega posterior a los usuarios en un municipio determinado. Y, del otro, porque, según lo señalado por XM, *“no es posible determinar, si EMGESA SA ESP compra energía en la Bolsa de Energía o en Contratos de Largo Plazo para venderla específicamente a usuarios finales ubicados en el municipio de Caloto”*

Por demás, la conclusión del Tribunal desconoció que la actividad de Emgesa no estaba gravada como comercialización en el municipio de Caloto, según lo anotó el Consejo de Estado en providencia del año 2015 al resolver una disputa por los mismos hechos, pero por las vigencias 2003 a 2005.

RECURSO DE APELACIÓN

Emgesa S.A. E.S.P. apeló la decisión anterior, porque no realizó actividad comercial dentro del municipio de Caloto.

En su sentir, dentro del proceso no se demostró que comercializara energía no generada por ella. Primero, porque lo comercializado en el municipio de Caloto no

¹⁴ *“... el solo hecho de vender energía a usuarios no regulados por parte de las generadoras, no la encuadra en la actividad de generación, porque justamente debe verificarse que no se trate de energía comprada a otra comercializadora, situación que en este proceso se descarta con la renombrada prueba practicada por XM”*. Fl. 462 vto., cuad. 4.

excedió los kilovatios producidos/generados. Segundo, porque *“la venta de la producción de [la entidad] en todas sus plantas del país [no] excluye las ventas para atender los contratos dirigidos a usuarios no regulados ubicados en Caloto”*. Tercero, porque el municipio demandado no demostró que la accionante *“hubiese comprado energía a terceros para revenderla a sus clientes en Caloto”*. Cuarto, porque el registro de fronteras comerciales correspondía al cumplimiento de un deber legal y no demostraba la comercialización de energía no generada por la entidad.

Además, la entidad no prestó el servicio público domiciliario de energía eléctrica en el municipio demandado. No se encontraba habilitada para el efecto, según su objeto social. No transportó energía eléctrica desde las redes regionales de transmisión hasta el domicilio de usuarios finales. Y, no medía, ni controlaba la energía distribuida a usuarios finales por agentes distribuidores.

De ahí que la actividad dentro del municipio demandado correspondiera a la industrial de generación de energía eléctrica que, como tal, no daba lugar a la causación del tributo en ese ente territorial, porque dentro de su jurisdicción no se encontraba localizada ninguna planta de generación de energía eléctrica de propiedad de Emgesa S.A. E.S.P. En apoyo de esta posición relacionó diferentes pronunciamientos que, a su juicio, resultan aplicables al caso y sustentan la nulidad de los actos acusados.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN EN SEGUNDA INSTANCIA

Solo Emgesa S.A. ES.P. intervino en esta etapa procesal y reiteró los argumentos expuestos en el recurso de apelación.

CONSIDERACIONES

1. Delimitación del pronunciamiento

De conformidad con el contenido del recurso de apelación, le corresponde a esta Sala determinar si Emgesa S.A. E.S.P. debe cancelar al municipio de Caloto el impuesto de industria y comercio por los años 2006, 2007, 2008 y 2009, con ocasión de las ventas que realizó a usuarios finales ubicados en jurisdicción del ente territorial.

Para el municipio accionado y para el juez de primera instancia la hoy accionante sí es sujeto activo del impuesto de industria y comercio, pues prestó el servicio público domiciliario de energía eléctrica. Por eso, el impuesto a cargo se liquida de conformidad

Por su parte, la recurrente considera que no es sujeto activo de ese tributo en el municipio demandado, pues su actividad fue la de generación de energía eléctrica, que incluye la comercialización de lo producido y que se grava en los lugares en los que se encuentran ubicadas las obras de generación de energía eléctrica.

Luego, como en el municipio de Caloto no se encuentra localizado ningún activo de generación y dentro del proceso tampoco se demostró la comercialización de energía diferente a la generada por la entidad, mal podrían gravarse sus ingresos.

Para resolver la cuestión se procederá con la relación de la tesis vigente sobre la materia y, posteriormente, se examinará el caso concreto a la luz de la misma.

2. Impuesto de Industria y Comercio en la actividad industrial de generación de energía eléctrica. Reiteración Jurisprudencial.

2.1. El artículo 51 de la Ley 383 de 1997 estableció las reglas conforme las cuales se causa el impuesto de industria y comercio frente a las diferentes actividades o servicios que pueden ser desarrollados por una empresa de servicios públicos, de conformidad con lo previsto en la Ley 142 de 1994.

Ello explica el porqué en el primer inciso del artículo en mención se hace referencia a la prestación de los servicios públicos domiciliarios y en los demás numerales se regulan las actividades complementarias de (i) generación, (ii) transmisión y conexión y (iii) compraventa de energía por empresas no generadoras.

Dispone el artículo 51 de la Ley 383 lo siguiente:

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.

2.2. Inicialmente, esta Sección consideró que la regla contenida en el numeral 1º del artículo 51 de la Ley 383 de 1997 era especial y exclusiva para la actividad de generación de energía eléctrica, al indicar la forma en que debía gravarse esa actividad industrial específica, sin que ello implicara que el servicio público domiciliario y las demás actividades complementarias no estuvieran gravadas.

Lo anterior, porque el artículo 51 de la Ley 383 de 1997 también regulaba el tributo para el servicio público domiciliario (inciso 1º), la actividad de transmisión y conexión (numeral 2º) y la compraventa (numeral 3º)¹⁵.

¹⁵ Sentencias de 14 de abril de 2011, Exp. 17930, M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y de 22 de agosto de 2013, Exp. 18886, M.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

En aplicación de esa postura admitió la independencia de las diferentes actividades a cargo de la empresa de servicios públicos y la posibilidad de que se gravaran sin desconocer la prohibición establecida en el parágrafo 1º del artículo en comento. En sus palabras:

“Lo anterior, permite concluir que las empresas generadoras propietarias de obras para la generación eléctrica continúan gravadas por su actividad industrial, conforme la ley 56 de 1981 y, en relación con las demás actividades que desarrollen, se les aplican las reglas establecidas en el artículo 51 de la Ley 153 de 1887.

Del análisis expuesto se puede establecer que ninguna de las reglas señaladas en el artículo 51 de la Ley 383 de 1997 están condicionadas a que no se haya tributado por generación de energía, pues, se reitera, cada actividad es independiente y tampoco puede entenderse que unas están comprendidas entre otras, pues ello no se establece expresamente del texto legal y, por el contrario, no es lo que se infiere de la interpretación de las normas que regulan los servicios públicos¹⁶”.

2.3. Posteriormente, esa posición se modificó con ocasión de la expedición del artículo 181 de la Ley 1607 de 2012, según el cual: “[l]a comercialización de energía eléctrica por parte de las empresas generadoras de energía continuará gravada de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 7 de la Ley 56 de 1981”.

Disposición que la Corte Constitucional, mediante sentencia C-587 de 2014, declaró condicionalmente exequible “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 eléctrica¹⁷”.

Lineamientos con base en los que el Consejo de Estado consideró que la regla general para la actividad de las empresas generadoras de energía es que comercialicen su producción. Por eso, “la excepción –esto es, la comercialización de energía proveniente de otras empresas para cumplir sus contratos- debe ser probada o demostrada para que tenga operancia”. Regla vigente, que se reitera en esta providencia, y que se estableció a partir de las siguientes pautas de la sentencia de exequibilidad:

(i) El artículo 181 de la Ley 1607 de 2012 es una norma interpretativa, por lo que “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.

(ii) No existía regla especial en materia del impuesto de industria y comercio para la comercialización de energía producida por las generadoras. 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.

(iii) La comercialización de energía por empresas generadoras incluye la venta de energía a usuarios no regulados. Para la Corte, las actividades de comercialización descritas en la sentencia y realizadas por las empresas

¹⁶ Sentencias de 14 de abril de 2011, Exp. 17930, M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y de 22 de agosto de 2013

¹⁷ Corte Constitucional, sentencia del 13 de agosto de 2014, M.P.: Luis Guillermo Guerrero Pérez, exp.: D-10060. C-587 de 2014.

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 1990¹⁸, en el sentido de reconocer que la venta de lo producido hace parte de dicha actividad industrial.

(iv) La exequibilidad del artículo 181 de la Ley 1607 de 2012 es condicionada. La 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.

3. Caso concreto

3.1. De conformidad con los elementos de convicción obrantes en el proceso, la Sala encuentra probado que:

- Emgesa S.A. E.S.P. es una empresa generadora de energía eléctrica y para el periodo objeto de discusión (2006-2009) no contaba con centrales generadoras de energía ubicadas en el municipio de Caloto, dato no discutido por la entidad demandada.
- Emgesa S.A. E.S.P., en condición de comercializador, tenía registradas fronteras comerciales en el municipio de Caloto. Para el caso bajo examen interesan las relativas a los siguientes usuarios: Alpina S.A.–Cauca¹⁹, Pavco de Occidente Ltda²⁰, Colbesa S.A.²¹, pues se encontraban vigentes para el periodo 2006-2009 –fls. 359-366, cuad. ppal 2-.
- Durante el periodo 2006-2009, Emgesa S.A. E.S.P. suministró energía eléctrica a usuarios finales no regulados, ubicados en ese municipio²² -fls. 66-71, cuad. antecedentes administrativos-.

3.2. A partir de lo anterior se tiene que Emgesa S.A. E.S.P. actuó en el mercado de energía mayorista, en calidad de generador y de comercializador. Aspecto que destacó XM en la respuesta al derecho de petición que se le formuló por parte del juez de primera instancia -fls. 359-366, cuad. ppal 2-.

3.3. No obstante, una de las formas mediante las cuales las empresas 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 que se identifica con el nombre de mercado libre o mercado no regulado.

¹⁸ **“Artículo 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”.

¹⁹ Frt10383

²⁰ Frt01118.

²¹ Frt00897.

²² Alpina S.A–Cauca, Pavco de Occidente Ltda, Colbesa S.A.

Dicha actividad, como se expuso, se encuentra gravada con el impuesto de industria y comercio, de acuerdo con la regla establecida en el artículo 7 de la Ley 56 de 1981, tal como lo dispone el artículo 181 de la Ley 1607 de 2012, siempre y cuando se trate de la venta de energía generada por la misma empresa.

Por el contrario, si se trata de la comercialización de energía comprada a otra empresa generadora o a una comercializadora, la obligación tributaria se debe causar conforme a las reglas generales del impuesto, específicamente en lo que tiene que ver con la comercialización de energía –el ICA se causa en el domicilio del vendedor-, carga probatoria que recae sobre el ente territorial fiscalizador.

3.4. Dentro del proceso no existe prueba de que la energía que se suministró a los usuarios no regulados con domicilio en el municipio de Caloto provenga de compras de energía hechas a otros generadores o comercializadores, con la finalidad de atender las necesidades o consumos de sus clientes en dicho municipio.

Y, contrario a lo afirmado en la sentencia de primera instancia, el registro de las fronteras comerciales no es indicativo de que la energía suministrada a los usuarios no regulados sea diferente a la generada, en este caso, por Emgesa S.A. E.S.P.

Las fronteras comerciales funcionan como zonas de medición asociadas al punto de conexión entre agentes o entre agentes y usuarios, y sirven para cuantificar el ingreso y la demanda de energía en sistema, y la calidad en la que los agentes concurren al mercado²³.

Sin embargo, esa identificación es cuantitativa, ya que no se trata de una identificación física específica dado que una vez ingresada en la bolsa, la energía confluye en un todo. Por lo tanto, la identificación de una frontera comercial sirve para cuantificar los consumos registrados, pero no logra determinar la fuente que produjo la energía, razón por la que no se demuestra que la energía suministrada a los usuarios ubicados en el municipio de Caloto sea diferente a la generada por Emgesa S.A. E.S.P.

En síntesis, si bien de las pruebas aportadas al proceso se concluye que Emgesa S.A. E.S.P. actuó en el mercado mayorista como generador y comercializador, dicha circunstancia no es suficiente para gravar con el impuesto de industria y comercio la actividad de venta de energía realizada en el municipio de Caloto, pues, se insiste, no se demostró que se suministrara energía diferente a la generada por la entidad accionante.

3.5. 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 S.A. E.S.P. en la jurisdicción del Municipio de Caloto, encuadra como una actividad de comercialización de energía generada por la misma empresa y, por ende, su actividad continúa gravada de

²³ Resolución Nro. 157 de 2011, artículo 2.

(...) Frontera de generación: corresponde al punto de medición de una unidad o planta de generación donde las transferencias de energía equivalen a la energía neta entregada por el generador al STN, al STR o al SDL.

Frontera de comercialización: corresponde al punto de medición donde las transferencias de energía que se registran permiten determinar la demanda de energía de un comercializador. Estas fronteras se clasificarán en: fronteras de comercialización entre agentes y fronteras de comercialización para agentes y usuarios.

acuerdo con lo dispuesto en el artículo 7º de la Ley 56 de 1981, es decir, que la venta de la energía generada 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.

Debe ser así, porque esa es la regla general para la actividad de las empresas generadoras de energía, lo que impone afirmar que la excepción –esto es, la comercialización de energía proveniente de otras empresas para cumplir sus contratos- debe ser probada o demostrada para que tenga operancia.

Así las cosas, se declarará la nulidad de los actos administrativos demandados. A título de restablecimiento del derecho, se declarará que la sociedad Emgesa S.A. E.S.P. no es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio ante el Municipio de Caloto por los años 2006, 2007, 2008, y 2009.

4. Costas

No habrá lugar a condena en costas (gastos o expensas del proceso y agencias del derecho) porque en el expediente no se probó su causación, como lo exige el numeral 8 del artículo 365 del CGP, aplicable al caso concreto por expresa remisión del artículo 188 del CPACA.

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

F A L L A

PRIMERO: MODIFICAR la sentencia del veintiocho (28) de septiembre de 2017, proferida por el Tribunal Administrativo del Cauca, mediante la cual se declaró la nulidad parcial de los actos acusados, la cual quedará así:

*PRIMERO.- **DECLARAR** la nulidad de las Resoluciones No. 045 del 3 de octubre de 2011 y N° 068 del 9 de diciembre de 2011, conforme a los motivos expuestos en la parte considerativa de esta sentencia.*

***SEGUNDO.-** En consecuencia y a título de restablecimiento del derecho, **DECLARAR** que EMGESA SA ESP, no es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio, ni del complementario de avisos y tableros en el municipio de CALOTO-CAUCA, para las vigencias 2006 a 2009.*

SEGUNDO: De conformidad con lo dispuesto en los artículos 188 del CPACA y 365 del CGP, no se condena en costas habida cuenta de que en el expediente no hay prueba de que se causaron.

TERCERO: Ejecutoriada la presente providencia, devuélvase el expediente al Tribunal de origen.

Cópiese, notifíquese y cúmplase.

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

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Presidente de la Sección

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL
BASTO**

MILTON CHAVES GARCÍA

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ
RAMÍREZ**