

REPÚBLICA DE COLOMBIA



TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE BOYACÁ

SALA DE DECISIÓN No. 2

Tunja,

27 SEP 2016

Medio de Control:	Nulidad y Restablecimiento del Derecho
Demandante:	ISAGEN S.A. E.S.P.
Demandado:	MUNICIPIO DE NOBSA
Expediente:	15001-23-33-000-2015-00274-00
Tema:	Impuesto de industria y comercio – Empresa Generadora de energía Eléctrica

Magistrado ponente: **Luís Ernesto Arciniegas Triana**

Procede la Sala a dictar sentencia de primera instancia en el asunto de la referencia al no advertir causal de nulidad, conforme a los siguientes:

I. ANTECEDENTES

1. DEMANDA. (fls. 1 a 57 c1) ISAGEN S.A. E.S.P., por intermedio de apoderado judicial concurre ante la Jurisdicción Contenciosa Administrativa y en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, para obtener la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 2013-0003 de 9 de septiembre de 2013, por la cual se liquida el impuesto de industria y comercio a ISAGEN S.A. por el año gravable 2011 sobre los supuestos ingresos obtenidos por la prestación del servicio público domiciliario de energía eléctrica expedida por el municipio de Nobsa, por haber sido expedida

Medio de Control: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Demandantes: ISAGEN S.A. E.S.P.
Demandado: MUNICIPIO DE NOBSA
Expediente: 15001-23-33-000-2015-00274-00

con violación a las normas nacionales y locales a las que hubiere tenido que sujetarse.

Así mismo solicitó la nulidad de la Resolución No. 2014-0002 de 14 de octubre de 2014 por medio del cual se resuelve el recurso de reconsideración interpuesto contra la Liquidación Oficial de Revisión No. 2013-0003 de 9 de septiembre de 2013, confirmándola parcialmente.

Que como consecuencia de esa declaración y a título de restablecimiento del derecho, pide se confirme la declaración privada presentada por ISAGEN S.A. E.S.P., el día 21 de marzo de 2012 y se declare que ISAGEN S.A. E.S.P. no es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio por la prestación del servicio público domiciliario de energía ante el municipio de Nobsa, y que por consiguiente no está obligada a cumplir ante dicha entidad territorial el tributo por la actividad de prestación de servicios públicos domiciliarios de energía por la vigencia 2011.

2. FUNDAMENTOS FÁCTICOS.

Que ISAGEN S.A. E.S.P. es una empresa de generación de energía eléctrica, tal como consta en el Certificado de Existencia y Representación; que ninguna de sus plantas generadoras se encuentra ubicada en la jurisdicción del municipio de Nobsa.

Narra la demanda que ISAGEN S.A. E.S.P. celebró convenios para el suministro de energía eléctrica con varias empresas; que en virtud de dichos contratos, ISAGEN S.A. E.S.P. se compromete a entregarle a dichas empresas

Medio de Control: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Demandantes: ISAGEN S.A. E.S.P.
Demandado: MUNICIPIO DE NOBSA
Expediente: 15001-23-33-000-2015-00274-00

la energía requerida para su operación industrial; que las ventas efectuadas corresponden a la capacidad instalada de las plantas generadoras.

Que el día 21 de marzo de 2012, ISAGEN S.A. E.S.P. presentó oportunamente ante el municipio de Nobsa su declaración del impuesto de industria y comercio correspondiente al año gravable 2011; que en dicha declaración se excluyó de los ingresos totales aquellos percibidos por la actividad industrial de generación de energía eléctrica, que por estar sometida al régimen especial contenido en la Ley 56 de 1981, solo tributa en los municipios en los que la empresa cuenta con plantas de generación.

Menciona que el 18 de junio de 2013, el municipio de Nobsa profirió requerimiento especial mediante Resolución No. 2013-003, por medio del cual propuso a ISAGEN S.A. E.S.P., la corrección de la declaración del impuesto de industria y comercio correspondiente al año gravable 2011, incluyendo como ingresos gravables los percibidos por la supuesta actividad de prestación del servicio público domiciliario de energía eléctrica a los usuarios del mercado no regulado ubicados en Nobsa; que igualmente propone el pago de la sobretasa bomberil correspondiente al 1% del valor de ICA, y la imposición de la sanción por inexactitud establecida en los artículos 318 del Estatuto de Rentas de Nobsa y el artículo 647 del Estatuto Tributario Nacional.

Que el 12 de agosto de 2013, ISAGEN S.A. E.S.P., dio respuesta al requerimiento demostrando en derecho que no prestó servicios públicos domiciliarios en dicho municipio durante los periodos investigados, por lo cual no estaba obligado a declarar los ingresos obtenidos por la generación de energía como gravables con el impuesto de industria y comercio en el

Medio de Control: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Demandantes: ISAGEN S.A. E.S.P.
Demandado: MUNICIPIO DE NOBSA
Expediente: 15001-23-33-000-2015-00274-00

municipio de Nobsa; que igualmente se demostró la improcedencia de la sanción por inexactitud sugerida, y la improcedencia de incluir como ingreso propio de la compañía la contribución de energía establecida en la Ley 142 de 1994, debido a que es un ingreso para un tercero.

Narra además que el 9 de septiembre de 2013 el municipio de Nobsa expidió la Liquidación Oficial de Revisión No. 2013-0003 por medio de la cual se liquida el impuesto de industria y comercio a ISAGEN por el año gravable 2011 sobre los supuestos ingresos obtenidos por la prestación del servicio público domiciliario de energía eléctrica, la cual fue notificada a ISAGEN el día 17 de septiembre de 2013.

Menciona que el día 29 de octubre de 2013 ISAGEN S.A. E.S.P. interpuso recurso de reconsideración contra la Liquidación Oficial de Revisión No. 2013-0003 de 9 de septiembre de 2013 exponiendo las razones de hecho y de derecho por las cuales no son procedentes las modificaciones, ni las sanciones propuestas.

Precisa además que el 14 de octubre de 2014 el municipio de Nobsa expidió la Resolución No. 2014-0002 por medio de la cual se resuelve el recurso de reconsideración interpuesto contra la Liquidación Oficial de Revisión No. 2013-0003 de 2013 confirmándola parcialmente; que la base gravable tomada por el municipio de Nobsa incluye tanto los ingresos percibidos por venta de energía a usuarios no regulados y por servicios técnicos, como los dineros recaudados por ISAGEN S.A. E.S.P. por concepto de contribución de solidaridad.

Medio de Control: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Demandantes: ISAGEN S.A. E.S.P.
Demandado: MUNICIPIO DE NOBSA
Expediente: 15001-23-33-000-2015-00274-00

3. NORMAS VIOLADAS Y CONCEPTO DE VIOLACIÓN. En el líbello demandatorio se indica que los actos demandados incurren en las siguientes causales de nulidad:

Frente al primer cargo, el cual prevé que los actos administrativos demandados son nulos, por liquidar y cobrar el impuesto de industria y comercio sobre la prestación de un servicio público de energía inexistente, desconociendo la calidad de entidad generadora de energía, el régimen especial aplicable a ISAGEN S.A. E.S.P. y el carácter territorial del impuesto, se tiene que ha contravenido el artículo 34 de la Ley 14 de 1983 en concordancia con el artículo 7 de la Ley 56 de 1981, por falta de aplicación; del artículo 51 parágrafo 1 de la Ley 383 de 1997, por falta de aplicación y del inciso primero del mismo artículo por indebida aplicación, así como del artículo 181 de la Ley 1607 de 2012 por falta de aplicación, y del numeral 14.25 del artículo 14 de la Ley 142 de 1994, artículo 363 Constitucional referido a los principios de justicia y equidad tributaria.

Frente al segundo cargo, el cual prevé que los actos administrativos demandados son nulos, por liquidar y cobrar el impuesto de industria y comercio sobre dineros que no constituyen ingreso para ISAGEN S.A. E.S.P., se tiene que ha desconocido el artículo 33 de la Ley 14 de 1983, por aplicación indebida; el artículo 38 del Decreto 2649 de 1993, por falta de aplicación; y el numeral 89.6 del artículo 89 de la Ley 142 de 1994, por indebida aplicación.

Frente al tercer cargo, el cual prevé que el acto demandado es nulo, por violación del artículo 193 del Acuerdo 039 de noviembre 29 de 2008, así como por violación del artículo 55 del mismo acuerdo, se tiene que se han contravenido los artículos 193 y 55 del Acuerdo municipal 039 de noviembre 29 de 2008, por falta de aplicación.

Medio de Control: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Demandantes: ISAGEN S.A. E.S.P.
Demandado: MUNICIPIO DE NOBSA
Expediente: 15001-23-33-000-2015-00274-00

Frente al cuarto cargo, el cual prevé que la sanción por inexactitud que se pretende aplicar en la liquidación oficial demandada viola el artículo 647 del Estatuto Tributario Nacional, en concordancia con los artículos 66 de la Ley 383 de 1997 y 59 de la Ley 788 de 2002, por indebida aplicación, por cuanto no se verifican los requisitos legales para la imposición de la sanción en cuestión, asimismo, la sanción por inexactitud no procede en este caso ante la existencia de diferencia de criterios, se tiene que ha vulnerado el artículo 647 del Estatuto Tributario en concordancia con los artículos 66 de la Ley 383 de 1997 y 59 de la Ley 788 de 2002, por indebida aplicación.

II. ACTUACIÓN PROCESAL

La demanda fue presentada el 27 de febrero de 2015. Una vez fue asignada por reparto, ésta fue admitida mediante auto de 9 de abril de 2015, proveído en el que se ordenó también notificar a la entidad accionada. (fls. 281 y 282 c1)

1. Contestación de la demanda (fls. 297 a 323 c1)

El apoderado del municipio de Nobsa se opone a todas y cada una de las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente:

Que la secretaría de hacienda del municipio de Nobsa ha sido clara en su pretensión de imponer el gravamen de industria y comercio sobre el suministro de energía que ISAGEN S.A. E.S.P., le hizo a los usuarios industriales de este municipio, actividad que se clasifica como de servicios y que se ajusta a lo que la ley define como la prestación del servicio público domiciliario de energía eléctrica, y en consecuencia se le aplica la ley que regula la tributación de este servicio público.

Medio de Control: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Demandantes: ISAGEN S.A. E.S.P.
Demandado: MUNICIPIO DE NOBSA
Expediente: 15001-23-33-000-2015-00274-00

Advierte que la administración municipal no pretende imponer ese gravamen sobre la actividad de generación eléctrica como quisiera hacerlo parecer la demandante, en consecuencia tampoco podría aplicar las leyes que regulan la tributación de la generación y mucho menos toda la jurisprudencia citada por la parte actora, que no hace sino reiterar la forma como se debe pagar el impuesto de industria y comercio por la generación de energía y que por supuesto no resulta aplicable al caso sub examine.

Precisa que aun cuando ISAGEN S.A. E.S.P. insista en no reconocer que la actividad desarrollada en la jurisdicción del municipio de Nobsa es un servicio público domiciliario, debe darse preminencia al acervo probatorio obrante en el expediente, en especial a las facturas pagadas por los usuarios industriales HOLCIM y ACERIAS PAZ DEL RIO las cuales no solo corresponden al concepto generación, sino que incluyen otros conceptos que forman parte del servicio público domiciliario de energía eléctrica.

Sostiene que ninguna relevancia tiene en este litigio el carácter de generador que pueda tener el contribuyente, por cuanto la actividad gravada por el municipio de Nobsa no es la generación de energía sino la prestación del servicio público domiciliario de energía eléctrica desarrollada en su jurisdicción.

Aduce que la venta de energía eléctrica realizada por ISAGEN S.A. E.S.P. a los usuarios industriales de la jurisdicción del municipio de Nobsa durante el año 2011 es un hecho que se encuentra plenamente probado dentro del expediente; que aunque no ha sido el querer de la parte demandante catalogarlo como servicio público domiciliario, sino como monetización de su capacidad instalada, ésta nunca niega que haya sido esa la empresa que suministro o vendió la energía eléctrica a los usuarios finales, que en este caso

Medio de Control: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Demandantes: ISAGEN S.A. E.S.P.
Demandado: MUNICIPIO DE NOBSA
Expediente: 15001-23-33-000-2015-00274-00

son catalogados como grandes consumidores en el año 2011 en el municipio de Nobsa.

Que la prestación del servicio público domiciliario de energía eléctrica está gravada 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.

Sostiene que el servicio público, constituido por la venta de energía que se transporta desde las redes regionales de transmisión hasta el domicilio del usuario final es una actividad gravada con el impuesto de industria y comercio independientemente de la clasificación del agente que la desarrolle o lleve a cabo, es decir sin importar si la empresa que los presta es generador, comercializador o distribuidor de energía pues la norma no discrimina sobre el tipo de agente que lo realiza y donde la ley no discrimina no le es dado al intérprete hacerlo; que el servicio público domiciliario de energía cuando es prestado por una empresa que también desarrolla actividades de generación, no se puede considerar exento ni excluido de ese gravamen, puesto que ninguna ley o reglamento lo dispuso de manera expresa.

Indica que de la definición del servicio público domiciliario de energía eléctrica contenida en la ley, se puede extraer los principales conceptos que comprende y dentro de ellos no aparece el de “generación”, se refiere es al término de transporte, el cual resulta apenas lógico, si se trata de un bien intangible también conocido como “fluido eléctrico” cuya naturaleza no es almacenarse sino distribuirse por toda la red interconectada una vez entra al sistema, sin que sea posible direccionarlo desde un punto de partida hasta un punto de llegada específico, a no ser que se hiciera por medio de una red eléctrica exclusiva; que la definición del servicio refiere acertadamente al transporte desde las redes regionales de transmisión y no desde las plantas de

Medio de Control: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Demandantes: ISAGEN S.A. E.S.P.
Demandado: MUNICIPIO DE NOBSA
Expediente: 15001-23-33-000-2015-00274-00

generación, dada la imposibilidad de determinar de cual planta de generación proviene la energía que se suministra al usuario final y la única certeza admisible es sobre el sistema de transmisión a nivel regional al cual está conectado el usuario final.

Prevé que la energía vendida es la que llega hasta el domicilio del usuario final, sin importar a quien pertenezcan las redes y los equipos comprometidos en su conexión y sin considerar si el servicio se suple con energía generada por la misma empresa o con la adquirida de terceros, máxime si se tiene en cuenta que ni siquiera es posible determinar a qué empresa pertenece un determinado KWh de energía que circula por la red interconectada porque es imposible individualizarla.

Que la definición del servicio público domiciliario de energía remata con la expresión “incluida su conexión y medición”, es decir que el servicio público domiciliario comprende no solo el transporte de la energía, sino que se haga entrega física al usuario final y por supuesto la medición, es decir la toma de lectura del contador instalado en la planta del comprador, sin miramientos sobre quien sea el propietario de tales equipos.

Sostiene que la facturación del servicio público domiciliario de energía comprende la remuneración de todas las etapas necesarias para hacer posible la prestación del servicio; que como se aprecia en cada una de las facturas expedidas por ISAGEN S.A. E.S.P. a los clientes de Acerías Paz del Rio S.A. y Holcim Colombia S.A. durante el año 2011 que obran en el expediente, aparecen discriminados un cargo por generación, un cargo por transmisión, un cargo por distribución uno por pérdidas y uno por restricciones; que estos componentes no corresponden a ingresos para terceros sino que son un costo para la empresa prestadora del servicio, costo en el que no tendría que incurrir un generador de energía que no presta este servicio, pues el generador solo

Medio de Control: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Demandantes: ISAGEN S.A. E.S.P.
Demandado: MUNICIPIO DE NOBSA
Expediente: 15001-23-33-000-2015-00274-00

incurre en los costos de generación y asume las pérdidas por la conducción desde sus plantas generadoras hasta los bornes de conexión a red.

Asegura que confundir el concepto de generación con el de servicio público domiciliario es tanto como asimilar a una parte con el todo, puesto que el concepto de generación es tan solo una parte, un componente entre todos los que forman parte del servicio domiciliario; que desde la perspectiva contraria, como lo quiere hacer ver la parte demandante, no tendría ningún sentido discriminar la factura en cada uno de sus conceptos constitutivos en la forma como lo exige la reglamentación del sector y como aparece en las facturas, puesto que la generación sería igual al servicio domiciliario y no una parte del mismo.

Que no es cierto que la actividad del servicio público domiciliario de energía eléctrica sea inexistente, porque está demostrado que real y efectivamente se llevó a cabo este servicio a los usuarios finales Holcim y Acerías Paz del Rio en la jurisdicción del municipio de Nobsa; que tampoco se está desconociendo la calidad de entidad generadora a ISAGEN, tan solo se está reconociendo que es una empresa multipropósito que lleva a cabo más de una actividad del sector eléctrico y que por lo tanto debe llevar contabilidad separada para cada negocio.

Menciona que en lo que respecta a su actividad de generación, el municipio no pretende inmiscuirse toda vez que esa actividad la realiza fuera de su ámbito territorial, luego no desconoce el régimen especial aplicable a la generación ni la territorialidad del tributo, se limita a exigir que se aplique la normativa del servicio público domiciliario que se llevó a cabo en su territorio.

Sostiene que la prestación del servicio público domiciliario es esencialmente una actividad diferente y ajena a la generación de energía y no debe

Medio de Control: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Demandantes: ISAGEN S.A. E.S.P.
Demandado: MUNICIPIO DE NOBSA
Expediente: 15001-23-33-000-2015-00274-00

confundirse con la simple comercialización de la producción del industrial con la que el demandante pretende excluirse de la tributación en el municipio de Nobsa; que la comercialización de la producción, a diferencia de la prestación del servicio público domiciliario, no incluye por ejemplo la remuneración a otros agentes por concepto de peajes por la utilización de redes y equipos eléctricos, entre otros factores que le otorgan valor agregado y que generan ostensiblemente el precio que se le cobra al usuario final con respecto al precio que se le cobra a otra empresa generadora o a una comercializadora.

Indica que una cosa es comercializar la producción como agente generador, y otra cosa muy distinta es ser prestador del servicio público domiciliario; que la prestación del servicio público domiciliario implica darle un mayor valor agregado al producto que lo convierte en un bien disponible en el domicilio del usuario final, razón por la cual el vendedor debe incurrir en costos adicionales a la generación misma, como son los peajes por redes y equipos nacionales y locales que aparecen en las facturas de ISAGEN, luego entonces considerar que esos ingresos adicionales por conceptos diferentes a la generación también forman parte de la actividad de generación, más que un exabrupto jurídico, constituye es una habilidosa maniobra para eludir el impuesto a toda costa, el cual ha encontrado respaldo en los últimos pronunciamientos jurisprudenciales, pero que no por ello signifique que sea lo correcto y acertado.

Considera que hasta ahora ha sido imposible probar el origen de la energía vendida por ISAGEN a los usuarios industriales de Nobsa, luego no puede afirmarse categóricamente que la energía suministrada a estos usuarios finales corresponde efectivamente a la energía que haya sido generada por la misma empresa.

Medio de Control: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Demandantes: ISAGEN S.A. E.S.P.
Demandado: MUNICIPIO DE NOBSA
Expediente: 15001-23-33-000-2015-00274-00

Que resulta falso afirmar que la energía suministrada a Holcim y Acerías Paz del Río por parte de ISAGEN sea la misma energía generada por esa empresa, cuando tal aseveración no se prueba de ninguna manera; que la carga probatoria para demostrar que la energía vendida a los usuarios finales del caso le corresponde al contribuyente y no al municipio.

Asegura que aun si el contribuyente hubiera probado que la energía suministrada a HOLCIM y Acerías Paz del Río correspondería exactamente a la energía generada por ISAGEN en una determinada planta generadora, tal hecho resultaría irrelevante para efectos del tributo causado en el municipio de Nobsa, puesto que, como lo había sostenido la jurisprudencia, no resulta del caso determinar si la energía vendida en ese ente territorial proviene de sus plantas generadoras o si es adquirida de terceros, pues lo determinante en este caso es la actividad que desarrolla en el municipio demandado, que es la prestación del servicio de energía a un usuario final.

Prevé que el artículo 181 de la Ley 1607 de 2012 no resulta aplicable al caso, no solo por la consabida irretroactividad de las normas tributarias, además porque la ley a que se refiere, la Ley 56 de 1981 no grava la comercialización de energía sino la capacidad instalada de las plantas de generación eléctrica.

2. Audiencia Inicial (fls. 390 a 393 vto. c1)

Mediante proveído de 16 de mayo de 2016 (fl. 343 c1) se fijó fecha para llevar a cabo audiencia inicial, de conformidad con lo previsto en el numeral 1° del artículo 180 del CPACA.

Llegados el día y hora señalados para la celebración de la audiencia de que trata el artículo 180 del CPACA, allí fueron establecidos los **hechos** frente a

Medio de Control: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Demandantes: ISAGEN S.A. E.S.P.
Demandado: MUNICIPIO DE NOBSA
Expediente: 15001-23-33-000-2015-00274-00

los cuales existió acuerdo y frente a los cuales no, para efectos de fijar el litigio, de la siguiente manera:

“Determinar si los actos administrativos demandados están viciados de nulidad, al liquidar y cobrar a ISAGEN S.A. E.S.P. en su condición de empresa generadora de energía eléctrica el impuesto de industria y comercio correspondiente al año gravable 2011 sobre los ingresos obtenidos por la supuesta prestación del servicio público domiciliario de energía eléctrica en el municipio de Nobsa.

Adicionalmente establecer si la contribución de solidaridad que le fue liquidada en dichos actos puede ser considerada como un ingreso a favor de terceros y si ISAGEN S.A. E.S.P. está obligada al pago de la sobretasa bomberil de que trata el artículo 193 del Acuerdo Municipal 039 de 2008, como impuesto complementario al de industria y comercio”.

Una vez las partes manifestaron estar de acuerdo con la fijación del litigio, se prosiguió a decretar las pruebas solicitadas por los intervinientes, de ahí que fue necesario fijar fecha para llevar a cabo audiencia para su práctica.

3. Audiencia de pruebas (fls. 390 a 393 vto. C2)

De conformidad con lo previsto en el artículo 181 del CPACA, se recaudaron, incorporaron, apreciaron y valoraron las pruebas decretadas en la audiencia inicial. Igualmente se prescindió de la audiencia de alegaciones y juzgamiento, de ahí que se informó tanto a las partes como al Ministerio Público la posibilidad de presentar sus alegaciones por escrito dentro de los 10 días siguientes al finalizar la diligencia.

Medio de Control: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Demandantes: ISAGEN S.A. E.S.P.
Demandado: MUNICIPIO DE NOBSA
Expediente: 15001-23-33-000-2015-00274-00

3.1 Parte demandante (fls. 417 a 464 c1)

Asegura que el fondo del debate en el caso que nos ocupa radica en la definición acerca de cuál es la regla de territorialidad aplicable en materia del impuesto de industria y comercio, en el caso de los ingresos que una empresa dedicada a la generación de energía eléctrica percibe como resultado de la venta de su producto industrialmente fabricado a usuarios no regulados.

Prevé que ISAGEN basada en la Ley 56 de 1981, reiterada por la Ley 383 de 1997 y por la Ley 1607 de 2012, por los fallos más recientes del Consejo de Estado y recién avalada por la Corte Constitucional en su fallo C-587 de 2014, parte del hecho de que el gravamen de ICA frente al servicio público complementario y no domiciliario de generación de energía eléctrica es de potestad exclusiva de los entes territoriales donde se encuentran ubicadas las plantas de generación.

Aduce que en los actos administrativos objeto de esta Litis el municipio de Nobsa pretende hacer valer una interpretación contra legem, según la cual ISAGEN sería sujeto pasivo del ICA en dicho municipio por la supuesta realización de una actividad de “servicio público domiciliario” referida a la entrega de energía eléctrica a usuarios industriales con plantas en Nobsa.

Que a pesar de que el municipio acepta el hecho de que ISAGEN es una empresa generadora de electricidad, que no posee planta de generación alguna en la jurisdicción de Nobsa, éste pretende someter los ingresos obtenidos por dicha actividad a una doble instancia de tributación, adicional a la que en cumplimiento del mandato legal expreso ya había sido pagada en los municipios de generación, como se demostró con las declaraciones respectivas anexadas en la demanda y reconocidas como pruebas por el despacho.

Medio de Control: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Demandantes: ISAGEN S.A. E.S.P.
Demandado: MUNICIPIO DE NOBSA
Expediente: 15001-23-33-000-2015-00274-00

Se tiene que Nobsa no solo se abroga una potestad tributaria con relación a la cual no tienen título legal y que se basa en una actividad económica que es irreal (el servicio público domiciliario nunca fue prestado por ISAGEN no solo porque dicha empresa nunca actuó como distribuidor, sino porque además le estaría prohibido hacerlo, tanto por sus estatutos sociales, como por las normas regulatorias del servicio público de la electricidad), sino que pretende incluir dentro de la base gravable del impuesto, las sumas que ISAGEN percibe para terceros en su rol de agente recaudador del tributo contribución de solidaridad del sector eléctrico.

Que las sumas relativas al recaudo de la contribución del sector eléctrico (originada en la Ley 142 de 1994) es abiertamente violatoria de la ley que regula los elementos esenciales del ICA (Ley 14 de 1983) y del ordenamiento legal regulatorio de la contabilidad (Decreto 2649 de 1993), puesto que parte de asignarle el tratamiento de “ingreso” en cabeza de ISAGEN a una suma que no cumple con los requisitos señalados en la ley y en la jurisprudencia para serlo puesto que no tiene el potencial de incrementar el patrimonio de ISAGEN sino del ente a quien el sujeto activo del tributo señala se debe dirigir el recaudo (o al “comercializador incumbente” o al Fondo de Solidaridad FSSRI); que de acuerdo a la Ley 142 de 1994, a la Ley 286 de 1996 y a los Decretos 847/01 y 201/04, ISAGEN actúa como agente recaudador (mandatario) del tributo y se encuentra obligado a girar la totalidad de lo recaudado a los terceros señalados anteriormente.

Precisa que el debate también se refiere a la imposición de la sobretasa bomberil, impuesto complementario al ICA, que el municipio pretende cobrar con relación a ingresos que no son objeto de ICA y que por lo tanto no verificaban el hecho generador accesorio (imposición del ICA) y que además fueron liquidados en los actos demandados en abierta contradicción con el acuerdo municipal aplicable, pues se calculó el gravamen bajo una tarifa del

Medio de Control: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Demandantes: ISAGEN S.A. E.S.P.
Demandado: MUNICIPIO DE NOBSA
Expediente: 15001-23-33-000-2015-00274-00

10%, cuando la tarifa contemplada en la norma era del 1%, es decir, una décima parte.

Que en el caso se cuestiona la legalidad de la sanción por inexactitud que el municipio pretende imponerle a ISAGEN, ya que los elementos exigidos por el tipo legal de dicho instrumento punitivo no se verifican en este caso, ni en su faceta objetiva.

Sostiene que el ámbito de discusión en la presente controversia, se limita a establecer si ISAGEN, quien es sujeto pasivo del ICA, en ciertos municipios como empresa realizadora del hecho generador de la actividad industrial de generación de energía eléctrica definida en el artículo 34 de la Ley 14 de 1983, y gravada según el régimen especial contenido en el literal a) del artículo 7 de la Ley 56 de 1981, puede simultáneamente, ser sujeto pasivo del mismo tributo por la venta de energía a usuarios no regulados, y como consecuencia, si se pueden gravar sus ingresos por venta de energía como si se tratara de la prestación de un servicio público domiciliario, considerado como una actividad autónoma y separada de la generación.

Menciona que la actividad de servicio público domiciliario se concreta en la actividad de distribución de energía eléctrica; que no puede el municipio de Nobsa de manera arbitraria atribuir al concepto de servicio público domiciliario una definición diferente a la legal y a la jurisprudencial, ni desconocer el funcionamiento del sistema nacional de energía en el que la actividad de distribución es una actividad más dentro de la cadena de actividades que lo integran; que es razón de preocupación el hecho de que tras la clara definición legal y jurisprudencial, que por demás, no admite otra interpretación, el municipio de Nobsa siga insistiendo en conferir su propio significado al concepto de “servicio público domiciliario”, sin ningún fundamento para hacerlo.

Medio de Control: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Demandantes: ISAGEN S.A. E.S.P.
Demandado: MUNICIPIO DE NOBSA
Expediente: 15001-23-33-000-2015-00274-00

Prevé que si la prestación de servicios públicos domiciliarios es el transporte de energía eléctrica desde las redes regionales de transmisión hasta el domicilio del usuario final, incluida su conexión y medición, y si ISAGEN no distribuye energía eléctrica, la conclusión lógica es que ISAGEN no presta servicios públicos domiciliarios; que una conclusión contraria sería una falacia que, en consecuencia, no puede admitirse.

Menciona que la definición legal de servicios públicos domiciliarios, reiterada por la jurisprudencia, excluye la posibilidad de que ISAGEN sea prestadora de servicios públicos domiciliarios, por no ser una empresa distribuidora sino generadora, por lo cual existe una razón de gran peso para descartar de plano que ISAGEN sea una empresa de servicios públicos domiciliarios; que tal razón se encuentra en el artículo 74 de la Ley 143 de 1994 que consagra una prohibición expresa de que las empresas prestadoras del servicio público de electricidad constituidas con posterioridad a la vigencia de esta ley, y que hagan parte del sistema interconectado nacional, que es el caso de ISAGEN, puedan tener más de una de las actividades relacionadas con el mismo; que solo consagra una excepción relacionada con la comercialización, actividad que permite realizar de forma combinada con la generación o con la distribución.

Que ISAGEN no podría legalmente llevar a cabo la actividad de distribución de energía, pues su objeto es la generación de la misma, y por expresa prohibición de ley no puede dedicarse a la actividad de generación y de distribución; que este argumento de gran peso, debería descartar de plano la suposición en la que se basa el municipio de Nobsa para pretender el cobro del impuesto de industria y comercio a ISAGEN.

Medio de Control: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Demandantes: ISAGEN S.A. E.S.P.
Demandado: MUNICIPIO DE NOBSA
Expediente: 15001-23-33-000-2015-00274-00

3.2 Parte demandada (fls. 395 a 417 a 406 c1)

Sostiene que no existe prueba que demuestre que la energía suministrada a HOLCIM y Acerías Paz del Río por parte de ISAGEN, sea la misma generada por esa empresa; que la carga probatoria para demostrar si la energía vendida a los usuarios finales del caso fue o no generada por el contribuyente recaía en éste y no en el municipio, sin embargo a través de otros medios logró demostrar que no es posible determinar el origen de la energía vendida por parte de ISAGEN S.A. E.S.P. a los clientes ubicados en el municipio de Nobsa y en consecuencia no es cierto que la energía vendida hubiera sido producida por la misma empresa generadora.

Que debe dársele la razón al municipio de Nobsa, toda vez que al ser imposible identificar la fuente o planta generadora específica de dónde provino la energía que se le vendió a esos usuarios finales, no se puede admitir que la energía vendida por ISAGEN S.A. E.S.P. en el municipio de Nobsa corresponda a energía generada por esa misma empresa y por consiguiente no puede ser aplicado el artículo 181 de la Ley 1607 de 2012 en la forma como lo entendió la Corte Constitucional en la sentencia C-587 de 2014, porque lo allí establecido no aplica respecto de la comercialización de energía producida por parte de las empresas generadoras de energía eléctrica.

Dice que en la más reciente jurisprudencia del Consejo de Estado, este mismo argumento del municipio no fue admitido, en tanto que se le endilgó al municipio la carga probatoria de tener que demostrar que la energía suministrada no había sido generada por la empresa generadora, por lo cual debe advertirse en el presente caso que tal carga probatoria no debe recaer en el ente territorial, por cuanto a nadie se le puede obligar a lo imposible; que la indeterminación de la fuente de la energía conlleva no solo a la imposibilidad de establecer si la energía suministrada fue generada por el vendedor, sino también resulta imposible

Medio de Control: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Demandantes: ISAGEN S.A. E.S.P.
Demandado: MUNICIPIO DE NOBSA
Expediente: 15001-23-33-000-2015-00274-00

determinar si esa energía no fue generada por el vendedor, en consecuencia no se le puede obligar al municipio demostrar algo imposible.

Precisa que la indeterminación de la fuente de la energía suministrada en el municipio de Nobsa tan solo afecta la inaplicación del artículo 181 de la Ley 1607 de 2012, pero en nada la aplicación del inciso primero del artículo 51 de la Ley 383 de 1997, que estableció la regla de tributación del impuesto de industria y comercio de los servicios públicos domiciliarios, en torno al cual no existe discusión, puesto que para nada influye el origen de la energía y resulta irrelevante si fue generada por el vendedor o adquirida de un tercero, como acertadamente lo había sostenido el Consejo de Estado en anteriores oportunidades.

Que de acuerdo con las pruebas aportadas, la afirmación en la que pretendía escudarse la parte actora no es cierta, y por lo tanto ISAGEN sí estaba habilitada para prestar el servicio público domiciliario de energía en calidad de agente comercializador sin que fuera necesario e imprescindible que fuera propietario de las redes de transporte de energía hasta el domicilio de los usuarios finales ubicados en Nobsa.

Concluye que la energía producida por el agente generador ha sido vendida de manera directa y anticipada al agente comercializador a un precio determinado y por lo tanto los ingresos por la actividad de generación corresponden a la liquidación de la venta al agente comercializador, mas no a la venta a los otros agentes generadores o comercializadores o a los consumidores finales.

Prevé que los ingresos por las ventas de energía de ISAGEN COMERCIALIZADOR corresponden a la reventa de la energía que ese agente comercializador hace de la energía comprada al agente generador ISAGEN o a otros agentes generadores o comercializadores; que no es dable que el agente

Medio de Control: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Demandantes: ISAGEN S.A. E.S.P.
Demandado: MUNICIPIO DE NOBSA
Expediente: 15001-23-33-000-2015-00274-00

comercializador se escude en la tesis de la comercialización de la producción para eludir el impuesto de industria y comercio por una actividad comercial que termina repuntando como un servicio público domiciliario de energía.

Menciona que la propiedad de las redes no es un elemento que influya en la prestación del servicio público domiciliario, pero además en las pruebas allegadas al proceso; que tanto la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, la CREG y la Compañía XM, coinciden en afirmar que la empresa ISAGEN está registrada como empresa comercializadora y que en tal virtud se encontraba habilitada para prestar el servicio público domiciliario de energía eléctrica.

Aduce que al no existir certeza sobre el origen de la energía vendida por ISAGEN en Nobsa durante el año 2011, porque es física y técnicamente imposible determinarlo, no se puede aceptar que se trate de una simple y sencilla comercialización de la producción, entonces resulta forzoso deducir que las afirmaciones de la parte actora carecen de cualquier fundamento fáctico, y toda vez que el operador judicial no puede basarse en simples afirmaciones sin ningún sustento probatorio, debe concluirse que la actividad desarrollada por ISAGEN S.A. E.S.P. en el municipio de Nobsa, no corresponde a la comercialización de la energía generada por esa misma empresa y por lo tanto, que no le es aplicable el régimen tributario de la generación de energía eléctrica, ni el régimen tributario de la comercialización de energía eléctrica.

Que lo que sí está demostrado es que se trata de un servicio público domiciliario de energía eléctrica, el cual implica la realización de actividades complementarias que tienen como fin ulterior suministrar la energía al consumidor final, entre las que se encuentra lógicamente la generación y la transmisión de energía; que no puede aceptarse la tesis de que una empresa de servicios públicos que desarrolla actividades de generación solo esté sujeta al

Medio de Control: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Demandantes: ISAGEN S.A. E.S.P.
Demandado: MUNICIPIO DE NOBSA
Expediente: 15001-23-33-000-2015-00274-00

gravamen por su actividad industrial y no por las demás actividades, incluida la prestación del servicio público domiciliario; que si ISAGEN no pudo demostrar en que planta, y por ende, en qué municipio generó la energía vendida en Nobsa, tampoco resulta procedente que se acepte el pago del impuesto de industria y comercio en otras municipalidades, cuando no sabe siquiera donde fue que generó la energía.

3.3 El Ministerio Público guardó silencio en esta etapa procesal.

III. CONSIDERACIONES

1. -Competencia

De conformidad con lo establecido en el numeral 3° del artículo 152 del CPACA, este Tribunal es competente para conocer del asunto en primera instancia.

2.-Planteamiento del problema a resolver y metodología de análisis

En el presente asunto le corresponde a la Sala resolver el siguiente problema jurídico:

Determinar si los actos administrativos demandados están viciados de nulidad, al liquidar y cobrar a ISAGEN S.A. E.S.P. en su condición de empresa generadora de energía eléctrica el impuesto de industria y comercio correspondiente al año gravable 2011 sobre los ingresos obtenidos por la supuesta prestación del servicio público domiciliario de energía eléctrica en el municipio de Nobsa.

Medio de Control: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Demandantes: ISAGEN S.A. E.S.P.
Demandado: MUNICIPIO DE NOBSA
Expediente: 15001-23-33-000-2015-00274-00

Adicionalmente establecer si la contribución de solidaridad que le fue liquidada en dichos actos puede ser considerada como un ingreso a favor de terceros y si ISAGEN S.A. E.S.P. está obligada al pago de la sobretasa bomberil de que trata el artículo 193 del Acuerdo Municipal 039 de 2008, como impuesto complementario al de industria y comercio y al pago de la sanción por inexactitud.

A su vez determinar si la actividad desarrollada en el municipio de Nobsa en el año 2011 por ISAGEN es o no un servicio público domiciliario de energía eléctrica y en caso afirmativo establecer si le es aplicable la regla especial del inciso primero del artículo 51 de la Ley 383 de 1997.

Para desatar el problema jurídico planteado, la Sala abordará los siguientes aspectos: **(i)** Naturaleza jurídica y objeto social de ISAGEN S.A. E.S.P., y la ubicación de su actividad en el mercado eléctrico **(ii)** El impuesto de industria y comercio en relación con el sector eléctrico y, **(iii)** del caso concreto.

3.-De la naturaleza jurídica y objeto social de ISAGEN S.A. E.S.P., y la ubicación de su actividad en el mercado eléctrico

De conformidad con los estatutos sociales, ISAGEN S.A. E.S.P. es una empresa de servicios públicos mixta, constituida como sociedad anónima, de carácter comercial sometida al régimen jurídico establecido en la Ley de Servicios Públicos Domiciliarios¹

Así mismo, de acuerdo al certificado de existencia y representación legal aportado con la demanda, ISAGEN S.A. E.S.P. tiene por objeto principal la **generación y comercialización de energía eléctrica**, la comercialización de

¹https://www.isagen.com.co/comunicados/ReformaEstatutariaAprobadaAsamblea_Nov26_07.pdf

Medio de Control: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Demandantes: ISAGEN S.A. E.S.P.
Demandado: MUNICIPIO DE NOBSA
Expediente: 15001-23-33-000-2015-00274-00

gas natural por redes y la comercialización de carbón, vapor y otros energéticos de uso industrial. De la lectura realizada al párrafo siguiente se advierte que **dentro de las actividades conexas y complementarias realizadas por ISAGEN para el desarrollo de su objeto social no se encuentra la prestación de servicios públicos domiciliarios.**

La sentencia C-587 de 2014, trató el tema del mercado eléctrico en Colombia, estableciendo que el mismo está compuesto por cuatro actividades: 1. El servicio público domiciliario de energía eléctrica, o distribución 2. La generación de energía eléctrica 3. La transmisión de energía eléctrica y 4. La comercialización. Las cuales tienen por objeto satisfacer las necesidades de energía eléctrica de la población.

Conforme al numeral 25 del artículo 14 de la Ley 142 de 1994 el servicio público domiciliario o distribución de energía eléctrica está constituido por “el transporte de energía eléctrica desde las redes regionales de transmisión hasta el domicilio del usuario final, incluida su conexión y medición”, las demás actividades a pesar de que son servicio público, de conformidad con la ley no son catalogadas como servicio público domiciliario.

Acorde a lo dispuesto por el Consejo de Estado, Sección Cuarta, en sentencia del 22 de agosto de 2013, proferida dentro del proceso 18886: “esta definición impone como condición para la prestación del servicio que el suministro de energía se realice directamente por el operador de la red de distribución, sin que medie la participación de otra empresa de servicios públicos. En otras palabras, **quienes prestan el servicio público domiciliario de energía eléctrica son necesariamente los operadores de la correspondiente red de distribución, pues son los únicos que pueden transportar la energía desde las redes de transmisión hasta el domicilio del usuario final**”. (Negrilla fuera de texto).

Medio de Control: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Demandantes: ISAGEN S.A. E.S.P.
Demandado: MUNICIPIO DE NOBSA
Expediente: 15001-23-33-000-2015-00274-00

La Ley 143 de 1994 establece el régimen para la generación, interconexión, transmisión, distribución y comercialización de electricidad. Según esa normativa la actividad de generación es la producción de energía eléctrica a partir del agua, aire y combustibles mediante un proceso de transformación que se realiza en centrales hidráulicas, eólicas o térmicas. A su vez el generador es la persona natural o jurídica que produce energía para comercializarla, a través de contratos bilaterales en el mercado mayorista, contratos bilaterales con usuarios no regulados y a través de la bolsa de energía².

La sentencia C-587 de 2014 de la Corte Constitucional concluye que “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”, y es aquí donde vemos dos momentos y sujetos distintos: en primer lugar se realiza la generación y comercialización de energía por parte de la empresa generadora y, en segundo lugar, la distribución que está a cargo de las empresas de servicios públicos domiciliarios cuando transportan la energía para su entrega y consumo del usuario final.

4.- El impuesto de industria y comercio en relación con el sector eléctrico

En la actualidad el régimen general del impuesto de industria y comercio se encuentra previsto en la Ley 14 de 1983, teniendo en cuenta que en su artículo 32 se establece que recaerá sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicio que personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho realicen en los municipios.

² Sentencia C-587 de 2014

Medio de Control: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Demandantes: ISAGEN S.A. E.S.P.
Demandado: MUNICIPIO DE NOBSA
Expediente: 15001-23-33-000-2015-00274-00

El Decreto 1333 de 1986, en el capítulo II del título X, dispone que el gravamen de industria y comercio es un tributo de propiedad territorial, por cuanto corresponde a los impuestos municipales.

La Ley 14 de 1983 establece los elementos esenciales que estructuran el impuesto de industria y comercio los cuales básicamente son, la existencia de - un sujeto activo que, de conformidad con el decreto mencionado en el párrafo anterior, sería el municipio en donde se realicen las actividades comerciales, industriales o de servicios, - un sujeto pasivo que son las personas naturales, jurídicas o las sociedades de hecho que realizan la actividad, - el hecho gravable que corresponde al ejercicio de las mencionadas actividades en el territorio del municipio, - la base gravable correspondiente al promedio mensual de ingresos brutos del año anterior obtenidos por el sujeto pasivo y - la tarifa que es del dos al siete por mil mensual para actividades industriales y del dos al diez por mil mensual para actividades comerciales y de servicios.

Sin embargo, para el impuesto de industria y comercio también existe un régimen especial, el cual está contenido en las Leyes 56 de 1981 y 383 de 1997, las cuales regulan de forma particular el referido impuesto en la actividad de generación de energía eléctrica. La vigencia de estas leyes fue puesta de presente en las sentencias C-486 de 1997 y C-194 de 1998.

Por su parte, el artículo 51 de la Ley 383 de 1997 indica cuando se causa el impuesto de industria y comercio en las actividades del sector eléctrico, por tanto en la actividad de prestación de servicio público domiciliario el impuesto se causa en el municipio en donde se preste el servicio al usuario final sobre el valor del promedio mensual facturado. Contrario a ello, en la actividad de generación de energía el impuesto se causa en el municipio donde se

Medio de Control: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Demandantes: ISAGEN S.A. E.S.P.
Demandado: MUNICIPIO DE NOBSA
Expediente: 15001-23-33-000-2015-00274-00

encuentre instalada la central generadora, sobre la base de su capacidad instalada.

Los anteriores conceptos fueron desarrollados en las citadas sentencias de constitucionalidad C-486 de 1997 y C- 194 de 1998, en las cuales quedó claro que ese régimen impositivo es “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”.

El Consejo de Estado Sala de lo Contencioso Administrativo - Sección Cuarta, en sentencia de fecha 5 de mayo de 2005, C.P. Ligia López Díaz, número interno 15703, avaló el régimen especial contenido en las leyes referidas para la actividad de generación de energía eléctrica, y consideró que conforme a éstas el sujeto pasivo son las entidades propietarias de las plantas para la generación de energía, determinó una base gravable de cinco pesos anuales por cada kilovatio instalado, el cual es reajutable año por año en un porcentaje igual al índice nacional de costo de vida que certifique el DANE.

Más adelante se promulgó la Ley 1607 de 2012 “Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones”, la cual en su artículo 181 reiteró que la comercialización de energía eléctrica por parte de las empresas generadoras de energía será gravada con el impuesto de industria y comercio en aplicación del régimen especial, contenido en el artículo 7 de la Ley 56 de 1981.

Con la Sentencia C-587 de 2014 la Corte Constitucional declaró su exequibilidad condicionada, pues se concluyó que el objeto de esta ley era precisar el alcance del impuesto de industria y comercio a cargo de las empresas generadoras de energía eléctrica, desvirtuándose que la misma

Medio de Control: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Demandantes: ISAGEN S.A. E.S.P.
Demandado: MUNICIPIO DE NOBSA
Expediente: 15001-23-33-000-2015-00274-00

pretendía la exención tributaria o un trato distinto que favorecía a las empresas generadoras de energía.

Es preciso aclarar que conforme a la exequibilidad condicionada, el **régimen especial aplica tan solo a las empresas generadoras que comercializan su producto**, pues el mismo no aplica a aquellas empresas generadoras de energía, que comercializan la energía no producida por estas, sino comprada a otras.

El Consejo de Estado en reiterada jurisprudencia también ha aclarado que el impuesto de industria y comercio es uno solo, y por lo tanto una misma actividad no puede ser tomada como impuesto de industria a favor de un sujeto activo, y para otro como un impuesto de comercio³, regla que está consagrada en el mismo 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”.

Como lo ha explicado el Consejo de Estado, lo anterior tiene su origen en el precepto constitucional contenido en el artículo 363 de la carta política que dispone: “El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad”, el cual impide que exista doble tributación, es decir que un mismo hecho económico sea gravado dos o más veces.

Al respecto, en la Sentencia C-587 de 2014 la Corte Constitucional señaló que en la empresa dedicada a generar y transmitir energía, la actividad de generación es considerada una actividad de tipo industrial; sin embargo, en desarrollo de su objeto puede comprar y vender energía, lo que no quiere decir que su actividad primordial sea la de comercialización de energía, más aun

³ Sentencia C-587 de 2014

Medio de Control: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Demandantes: ISAGEN S.A. E.S.P.
Demandado: MUNICIPIO DE NOBSA
Expediente: 15001-23-33-000-2015-00274-00

cuando la comercialización de energía producida es la fase final de su actividad industrial y no una actividad distinta.

Dijo esa Corporación: “Obsérvese como el citado criterio admite que la comercialización es parte de la producción, por lo que constituye la culminación de la actividad industrial y no se configura en una actividad comercial independiente susceptible de ser nuevamente gravada. Porque la actividad industrial culmina con la venta o comercialización de lo producido, razón por la cual no puede establecerse un impuesto sobre la industria y otro sobre lo comercializado”⁴; teniendo en cuenta que nadie fabrica un producto para conservarlo, sino para introducirlo al mercado.

Es claro entonces, que las empresas que realizan actividades de generación y comercialización de la energía producida, están obligadas a pagar el tributo en función de su capacidad generadora, sin importar el valor comercial de energía producida.

Así mismo, en sentencia del Consejo de Estado de fecha 28 de agosto de 2013, se dispuso que “... cuando la venta o comercialización de energía la hace directamente quien la genera, esa actividad se considera de tipo industrial, porque se integra directamente a la de generación”⁵.

Por último, conforme al artículo 77 de la Ley 49 de 1990, en el caso de actividades industriales, el impuesto de industria y comercio 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.

⁴ Ibidem

⁵ Consejo de Estado, sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia del 28 de agosto de 2013, número interno: 19239, Consejera Ponente: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez. Subrayado por fuera del texto original.

Medio de Control: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Demandantes: ISAGEN S.A. E.S.P.
Demandado: MUNICIPIO DE NOBSA
Expediente: 15001-23-33-000-2015-00274-00

5.- Del caso concreto

De los hechos probados

Se encuentra probado dentro del expediente lo siguiente:

Con el certificado de existencia y representación de ISAGEN S.A. E.S.P., aportado con la demanda y que obra a folios 59 a 63, se acredita que el objeto principal de la mencionada empresa es la **generación y comercialización de energía eléctrica**, y en ningún sentido es prestadora de servicios públicos domiciliarios.

A folios 69 a 76 obra el acto administrativo demandado, esto es la liquidación oficial de revisión No. 2013-0003 de 9 de septiembre de 2013, la cual se sustenta, a juicio del municipio de Nobsa, en que a ISAGEN se le grava por este impuesto para el año gravable 2011, por prestar el servicio público domiciliario de energía eléctrica a dos grandes consumidores industriales ubicados en la jurisdicción de Nobsa, esto es, ACERIAS PAZ DEL RIO y HOLCIM S.A., más no pretende gravar la actividad de generación de energía ni la comercialización de la producción de un generador, y por esta razón no resulta aplicable el régimen especial contenido en la Ley 56 de 1981.

ISAGEN interpuso recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión (fls. 77 a 87), indicando que no es una empresa prestadora del servicio público domiciliario de energía eléctrica, por cuanto la energía que produce es la que entrega a los clientes finales industriales en calidad de comercializador. Además una empresa domiciliaria transporta la energía eléctrica desde las redes regionales de transmisión hasta el domicilio del usuario final, e ISAGEN no transporta energía. La energía que ISAGEN

Medio de Control: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Demandantes: ISAGEN S.A. E.S.P.
Demandado: MUNICIPIO DE NOBSA
Expediente: 15001-23-33-000-2015-00274-00

vende a los clientes de Nobsa es transportada por la EBSA, y por tanto sería esta empresa la que prestaría el servicio público domiciliario.

A folios 89 a 96 obra la Resolución 2014-0002 de 14 de octubre de 2014, por medio del cual se denegó el recurso de reconsideración. Interpuesto en contra de la Liquidación Oficial de Revisión No. 2013-003 expedida el 9 de septiembre de 2013.

A folios 99 a 104 se encuentra la respuesta dada por ISAGEN al requerimiento especial hecho por el municipio de Nobsa, contenido en la Resolución No. 2013-003 del 18 de junio de 2013.

A folio 112 obra la declaración del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros del año gravable 2011, presentada en el municipio de Nobsa por ISAGEN.

A folios 133 a 222 obra el Acuerdo No. 039 de 2008 suscrito por el Concejo Municipal, siendo este el estatuto tributario del Municipio de Nobsa.

A folio 223 se encuentra imagen, en la que se evidencian las centrales de generación de energía eléctrica de propiedad de ISAGEN, las cuales están ubicadas en los municipios de San Carlos y San Rafael en el departamento de Antioquia, Cimitarra en Santander y Norcasia en el Departamento de Caldas, entidades territoriales a la cuales les pagó ISAGEN impuesto de industria y comercio en el año gravable 2011, lo que se puede evidenciar a folios 121 a 132.

A folios 225 y 226 obra certificación de la revisora fiscal de ISAGEN, de los valores facturados en 2011 por concepto de venta de energía y de contribución sobre ventas efectuadas en el Municipio de Nobsa - Departamento de Boyacá.

Medio de Control: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Demandantes: ISAGEN S.A. E.S.P.
Demandado: MUNICIPIO DE NOBSA
Expediente: 15001-23-33-000-2015-00274-00

A folios 367 obra respuesta al oficio LEAT 141, en el que solicitó se certifique la planta donde generó la energía vendida en el municipio de Nobsa a los usuarios industriales HOLCIM COLOMBIA S.A. y ACERIAS PAZ DEL RIO durante el año 2011. En la misma se indica “La energía que ISAGEN S.A. E.S.P. produce es distribuida en todos los eventos por agentes del mercado distribuidores, y no directamente por ISAGEN S.A. E.S.P. En el caso de los clientes HOLCIM y ACERIAS PAZ DEL RIO, el agente responsable de la Transmisión es el Sistema de Transmisión Nacional (STN) y el agente responsable de la Distribución para ambos usuarios es la Empresa de Energía de Boyacá (EBSA)”.

A folios 369 obra respuesta al oficio LEAT 142, en el que se solicitó a la Empresa de Energía de Boyacá allegar copia del contrato de conexión al Sistema de Transmisión Nacional STN entre la EBSA y los clientes industriales HOLCIM COLOMBIA S.A. y ACERIAS PAZ DEL RIO S.A. ubicado en el municipio de Nobsa. En la misma se indica que “(...) no existe contrato de conexión al STN de los usuarios industriales antes mencionados, debido a que los mismos se encuentran conectados al sistema interconectado nacional en niveles de tensión inferiores al STN”.

A folios 370 a 372 vuelto obra respuesta al oficio LEAT 144 suscrita por el Director Técnico de Gestión de Energía de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios. En la misma se indica que “De acuerdo con la consulta realizada en el Registro único de Prestadores de Servicios Públicos-RUPS, la empresa ISAGEN S.A. E.S.P., se encuentra registrada desde junio 13 de 1995 como prestador del servicio público de energía eléctrica, realizando de manera integrada las actividades de generación y comercialización de energía eléctrica (...) la actividad de comercialización puede ser desarrollada por parte de los agentes registrados para prestar dicho servicio, a usuarios regulados o no regulados. Por lo anterior, en condición de

Medio de Control: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Demandantes: ISAGEN S.A. E.S.P.
Demandado: MUNICIPIO DE NOBSA
Expediente: 15001-23-33-000-2015-00274-00

empresa que al 2011, aparecía registrada para realizar dicha actividad, ISAGEN S.A. E.S.P. se encontraba habilitada para prestar el servicio de comercialización a usuarios regulados o no regulados (...) la actividad de comercialización de energía eléctrica involucra gestiones de compra y venta de energía eléctrica en el mercado mayorista y su venta con destino a otras operaciones en dicho mercado o a los usuarios finales, es decir tal actividad no involucra transporte de energía eléctrica, lo cual constituye otra actividad diferente de la prestación de dicho servicio (...) para realizar actividades de comercialización o de generación de energía eléctrica, no se requiere ser propietario de redes de transporte de energía eléctrica (...) La Empresa ISAGEN S.A. E.S.P., según Registro único de prestadores de servicios RUPS, aprobado del 12 de agosto de 2015, en el servicio público de energía del sistema Interconectado Nacional desarrolla actividades de comercializador y generador (...)"

A folios 373 a 378 vuelto obra respuesta al oficio LEAT 143 suscrita por el Director Ejecutivo de la Comisión de Regulación de Energía y Gas CREG. En la misma se indica que "(...) Consultado el SUI se encuentra que la empresa ISAGEN S.A. E.S.P aparece registrada con las actividades de comercialización y generación (...) Conforme a lo señalado en la Ley 142 de 1994, artículo 22, cualquier persona se puede organizar para la prestación de los servicios públicos sin que se requieran permisos o autorizaciones de autoridad alguna. Así mismo el artículo 7 de la Ley 143 de 1994 indica que en las actividades del sector eléctrico podrán participar diferentes agentes "los cuales gozarán de libertad para desarrollar sus funciones en un contexto de libre competencia".

En consecuencia, las empresas no requieren y la CREG no otorga autorizaciones particulares para ejercer una actividad; la CREG, de acuerdo con la ley, define la normatividad que deben cumplir los prestadores del

Medio de Control: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Demandantes: ISAGEN S.A. E.S.P.
Demandado: MUNICIPIO DE NOBSA
Expediente: 15001-23-33-000-2015-00274-00

servicio de energía y las reglas para participar en el Mercado Mayorista de Energía. El cumplimiento de las mismas es vigilado por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios. La normativa vigente permite que un agente comercializador compre energía en el MEN para venderla a usuarios finales dentro del Sistema Interconectado Nacional SIN. En ese sentido, se entiende que cualquier agente del mercado mayorista de energía, incluido el agente ISAGEN comercializador puede comprar energía en el mercado mayorista y destinarla a la prestación del servicio a sus usuarios finales, regulados o no regulados, ubicados en cualquier parte del país, que se encuentren conectados al SIN. De acuerdo con las normas que rigen para el mercado mayorista del SIN, los agentes que pueden vender energía a usuarios finales son los comercializadores. En este sentido, el agente ISAGEN comercializador puede vender energía a usuarios finales ubicados en cualquier sitio del SIN a través de las redes para el transporte de la energía. En el Sistema de Interconectado Nacional, SIN, no hay entregas directas de una planta de generación a un usuario determinado que se encuentre conectado al SIN. La energía que producen los generadores con sus plantas la inyectan al Sistema Interconectado Nacional y es despachada a través de la Bolsa de Energía sin que esté destinada a un usuario específico. En el mismo contexto, la energía que es consumida por un usuario atendido por un comercializador es tomada del Sistema Interconectado Nacional y no de una planta o unidad de generación específica. Por lo tanto, se entiende que en tanto que los usuarios finales están conectados al SIN no es posible que un generador haga entregas directas de energía, es decir entregas que no impliquen uso de las redes de distribución o transmisión (...)."

A folios 379 a 386 obra respuesta al oficio LEAT 145 suscrita por la Directora Financiera del Mercado XM Compañía de Expertos en Mercados S.A. E.S.P. En la misma se indica que "(...) XM S.A. E.S.P. como Administrador del Sistema de Intercambios Comerciales, certifica que ISAGEN S.A. E.S.P. se

Medio de Control: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Demandantes: ISAGEN S.A. E.S.P.
Demandado: MUNICIPIO DE NOBSA
Expediente: 15001-23-33-000-2015-00274-00

encuentra registrado como agente Comercializador desde el 20 de julio de 1995, lo cual le permite realizar transacciones de compra y venta en el Mercado de Energía Mayorista con destino a otras operaciones en el mismo mercado o a usuarios finales, dentro de los cuales se encuentran los usuarios no Regulados”.

A folio 387 obra certificación suscrita por la Directora Financiera del Mercado de XM compañía de expertos en mercados S.A. E.S.P., en la que hace constar que “ISAGEN S.A. E.S.P. con Nit 811000740-4 ha cumplido con todos los trámites para el registro ante el SIC, definidos en la Resolución CREG-024 de 1995. Por lo tanto, se encuentra debidamente registrada ante el Administrador del Sistema de Intercambios Comerciales -ASIC- como agente Comercializador desde el 20 de Julio de 1995 y no como agente Distribuidor”.

Se encuentra probado que ISAGEN S.A. E.S.P. es una empresa que hace parte del mercado eléctrico en Colombia, cuyo objeto es la generación y comercialización de energía, que de acuerdo a la ley y a la jurisprudencia constituyen un servicio público, pero que no tienen la connotación de domiciliario.

En materia del impuesto de industria y comercio, como se expuso en el acápite precedente, existen dos regímenes, uno general contenido en la Ley 14 de 1983, el cual recae sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicio que personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho realicen en los municipios, aplicable a aquellas empresas que prestan el servicio público domiciliario de energía eléctrica; y el otro, especial, contenido en las leyes 56 de 1981, 383 de 1997 y 1607 de 2012, que regulan específicamente el impuesto de industria y comercio a cargo de las empresas generadoras de energía eléctrica.

Medio de Control: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Demandantes: ISAGEN S.A. E.S.P.
Demandado: MUNICIPIO DE NOBSA
Expediente: 15001-23-33-000-2015-00274-00

Al ser ISAGEN, una empresa generadora de energía, es claro que el régimen aplicable en materia del impuesto de industria y comercio es el especial, contenido en las leyes 56 de 1981, 383 de 1997 y 1607 de 2012.

Es preciso aclarar, que el hecho de que ISAGEN comercialice la energía por él producida a clientes del mercado no regulado, esto es, HOLCIM S.A. y ACERÍAS PAZ DEL RÍO, no es razón para que deba aplicársele el régimen general, y se le imponga el gravamen de industria y comercio de conformidad con la ley 14 de 1983, pues el hecho de que la comercialice no quiere decir que se convierta en sujeto prestador de servicios públicos domiciliarios, teniendo en cuenta que este hecho implicaría la exigencia de una doble tributación, prohibición dispuesta por la Carta Política de 1991, en razón de que ISAGEN no solo debería declarar por industria y comercio a favor de los municipios en donde se encuentran aquellas empresas a quienes les comercializa energía, sino también en los municipios donde se encuentran las plantas generadoras de energía.

Es preciso recordar, que la jurisprudencia del Consejo de Estado ha reconocido al impuesto de industria y comercio como uno solo, por lo que una misma actividad no puede ser objeto al mismo tiempo del impuesto de industria y, separadamente, del impuesto de comercio. Así mismo, de acuerdo a lo expuesto en párrafos anteriores, la actividad de ISAGEN es la generación de energía, considerada como industria, y por esta es que se le grava a favor de los municipios en donde se encuentran las centrales de generación, en función de su capacidad generadora, sin importar el valor comercial de la energía producida. Sin embargo, su producto, es decir, la energía, puede ser comercializada, en razón del principio ya expuesto que nadie fábrica un producto para conservarlo, sino para introducirlo en el mercado.

Medio de Control: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Demandantes: ISAGEN S.A. E.S.P.
Demandado: MUNICIPIO DE NOBSA
Expediente: 15001-23-33-000-2015-00274-00

Por las razones expuestas, la Sala concluye que la demandante no estaba obligada a declarar en el municipio de Nobsa el impuesto de industria y comercio por el año gravable 2011, por cuanto la venta de energía realizada en dicho periodo correspondía a una etapa de su actividad industrial como generadora de energía y, por ende, solo estaba obligada a tributar en los términos del artículo 7° de la Ley 56 de 1981, esto es, en donde se encuentran ubicadas las plantas generadoras.

Así las cosas, se concluye que el municipio de Nobsa no actuó conforme a la ley y a la jurisprudencia a la hora de proferir los actos administrativos demandados, esto es, la **Liquidación Oficial de Revisión No. 2013-0003 del 9 de septiembre de 2013** por medio de la cual cobró el impuesto de Industria y Comercio para el año gravable 2011 a ISAGEN, y la **Resolución No. 2014-0002 del 14 de octubre de 2014**, por medio del cual se resolvió desfavorablemente el recurso de reconsideración interpuesto por ISAGEN en contra del primer acto; por lo que se dispondrá acceder a las pretensiones de la demanda y se declararán nulos los actos administrativos demandados⁶.

Respecto de la sobretasa bomberil de que trata el artículo 193 del Acuerdo Municipal 039 de 2008 no es dable su reconocimiento, pues este es un impuesto complementario al de industria y comercio.

De igual manera no procede el pago de sanción por inexactitud, toda vez que en la conducta de ISAGEN no existe acto fraudulento alguno, ni se

⁶ No sobra señalar que la presente decisión coincide con el precedente horizontal fijado por este Tribunal en sentencia de 7 de abril de 2016. Magistrado Ponente: Doctor Fabio Iván Afanador García. Acción: Nulidad y restablecimiento del derecho. Demandante: Empresas Públicas de Medellín. Demandado: Municipio de Tuta. Radicación No.150013331011200900075-01

Dicho pronunciamiento fue proferido en obediencia a un fallo de tutela del 30 de noviembre de 2015, en el cual, el Consejo de Estado-Sección Segunda-Subsección B, decidió amparar el derecho fundamental al debido proceso invocado por la parte actora-EPM-, dejando sin efecto el fallo proferido el día 30 de abril de 2015, y ordenando a esta Corporación dictar como juez de segunda instancia, la respectiva decisión dentro el asunto en estudio.

Medio de Control: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Demandantes: ISAGEN S.A. E.S.P.
Demandado: MUNICIPIO DE NOBSA
Expediente: 15001-23-33-000-2015-00274-00

verifica ninguna de las conductas omisivas o activas descritas como tipo objetivo de la sanción en el artículo 647 del E.T., pues ISAGEN no está omitiendo ingresos, no está incluyendo costos inexistentes y no está suministrando información falsa o incompleta, además no ha actuado con dolo o con ánimo fraudulento para sustraerse de sus obligaciones tributarias.

Ahora bien, al respecto de la pretensión contenida en el numeral tercero de la demanda, en el sentido de que a título de restablecimiento del derecho se confirme la declaración privada presentada por ISAGEN el día 21 de marzo de 2012, a la misma se accederá por cuanto la misma no fue objeto de discusión en el presente asunto.

IV. DE LAS COSTAS PROCESALES

En el asunto sub examine no hay lugar a condenar en costas y agencias en derecho a la parte demandante, pues tal como lo ha indicado el Consejo de Estado⁷ en sentencia de 16 de abril de 2015, éstas deben estar acreditadas, y una vez revisado el expediente, da cuenta la Sala que no aparece probada su causación.

Al respecto no puede perderse de vista que de conformidad con lo consagrado en el numeral 8° del artículo 365 del Código General del Proceso, “Sólo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación.”, condición que como ya se dijo no se cumple en este caso.

⁷ CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCION PRIMERA. Consejero ponente: GUILLERMO VARGAS AYALA. Bogotá, D.C., dieciséis (16) de abril de dos mil quince (2015). Radicación número: 25000-23-24-000-2012-00446-01. Actor: C.I. CITITEX DE COLOMBIA S.A. HOY CITITEX UAP S.A. Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN.

Medio de Control: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Demandantes: ISAGEN S.A. E.S.P.
Demandado: MUNICIPIO DE NOBSA
Expediente: 15001-23-33-000-2015-00274-00

En mérito de lo expuesto, la Sala de decisión No. 2 del Tribunal Contencioso Administrativo de Boyacá, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley,

FALLA:

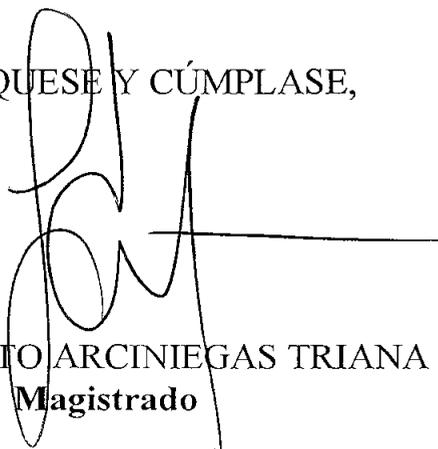
PRIMERO: DECLARAR la nulidad de los actos administrativos contenidos en la Liquidación Oficial de Revisión No. 2013-0003 del 9 de septiembre de 2013 y Resolución No. 2014-0002 del 14 de octubre de 2014, proferidos por el Municipio de Nobsa, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO: Como consecuencia de la declaración anterior, y a título de restablecimiento del derecho, se confirma la declaración privada presentada por ISAGEN S.A. E.S.P el día 21 de marzo de 2012, correspondiente al año gravable 2.011.

TERCERO: Sin condena en costas

Este proyecto fue estudiado y aprobado en Sala de decisión No. 2 de la fecha.

NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE,


LUÍS ERNESTO ARCINIEGAS TRIANA
Magistrado

Medio de Control: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Demandantes: ISAGEN S.A. E.S.P.
Demandado: MUNICIPIO DE NOBSA
Expediente: 15001-23-33-000-2015-00274-00


CLARA ELISA CIFUENTES ORTÍZ
Magistrada


JAVIER HUMBERTO PEREIRA JAUREGUI
Magistrado

Aclaracion de voto

Las anteriores firmas hacen parte del proceso radicado No. 15001-23-33-000-2015-00274-00

TRIBUNAL ADMINISTRATIVO
DE BOYACA
NOTIFICACION POR ESTADO
El auto anterior se notifica por estado
No. 191 de hoy, 01 NOV 2016
EL SECRETARIO 



REPÚBLICA DE COLOMBIA
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE BOYACÁ
SALA DE DECISIÓN No. 4

MAGISTRADO PONENTE: JAVIER HUMBERTO PEREIRA JÁUREGUI

Tunja,

ACCIONANTE:	ISAGEN S.A. E.S.P.
ACCIONADO:	MUNICIPIO DE NOBSA
REFERENCIA:	15001-23-33-000-2015-00274-00
MEDIO DE CONTROL:	NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
ASUNTO:	ACLARACIÓN DE VOTO

MAGISTRADO: JAVIER HUMBERTO PEREIRA JÁUREGUI

Con el acostumbrado respeto me permito manifestar que comparto íntegramente la decisión adoptada por la mayoría de la Sala; por tal razón, considero necesario aclarar que con ocasión de la expedición del artículo 181 de la Ley 1607 de 2012, de la sentencia C-587 de 2014 y de la postura actual del Honorable Consejo de Estado rectificadas a raíz de estas últimas, realizó en esta oportunidad en relación con la energía eléctrica un análisis distinto al que había efectuado en asuntos como el debatido en el presente caso, específicamente en la sentencia de 5 octubre de 2016 proferida dentro del expediente No. 1500123333000-2013-00439-00 en la que fungí como ponente y en la cual se negaron las pretensiones.

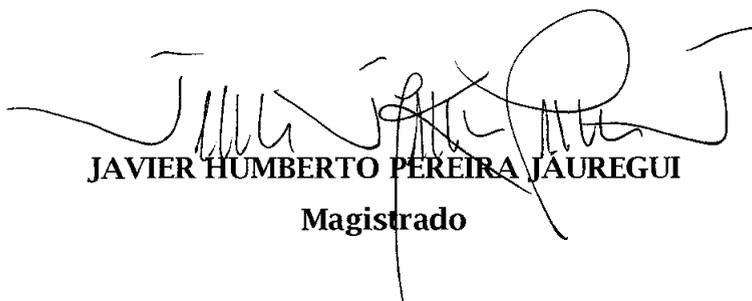
Lo anterior, por cuanto la posición que venía siendo adoptada por la Sección Cuarta del H. Consejo de Estado cambió, en el sentido que se debe entender que la comercialización o venta que las empresas generadoras hagan de la energía que producen, hace parte de su actividad industrial, y en ese sentido, solamente estarán obligados al pago del impuesto de industria y comercio conforme lo señala el artículo 7 de la Ley 56 de 1981, es decir, que la comercialización o venta que este tipo de empresas hagan de la energía que generan o producen, solamente tributan por dicha actividad industrial en el Municipio donde tengan sus plantas de generación, pues un entendimiento en sentido contrario implicaría la configuración de una doble tributación, tal como se expone en la sentencia que acá se profiere.



Sin embargo, debo advertir que si bien rectifico la posición asumida en la sentencia ya mencionada, lo hago únicamente en relación a la energía eléctrica, y no frente al gas natural que allí también se debatió, ya que se demostró en ese proceso que la parte actora no es generadora, ni productora de gas, sino que una vez lo adquiere en los campos de producción de Cusiana, lo comercializa. Es decir, que el panorama es sustancialmente diferente, pues no es generadora del gas, sino que simplemente lo distribuye y en ese sentido, no encuadra dentro del supuesto fijado en la nueva postura, toda vez que ésta refiere que no están obligados al pago del impuesto de comercio solamente cuando sean generadores.

En lo anteriores términos dejo expresadas las razones de mi aclaración de voto.

Con todo respeto,



JAVIER HUMBERTO PEREIRA JAUREGUI
Magistrado