

419

REPUBLICA DE COLOMBIA



TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE BOYACÁ
SALA DE DECISIÓN ORAL DE DESCONGESTIÓN No.1 A
DESPACHO MIXTO DE DESCONGESTIÓN No. 704
MAGISTRADO PONENTE DR. CÉSAR HUMBERTO SIERRA PEÑA

Tunja, 29 OCT 2015

REFERENCIA: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
DEMANDANTE: EMPRESA DE ENERGÍA DE BOYACÁ
DEMANDADO: MUNICIPIO DE TUTA
RADICACIÓN: 150013333003201300085-01
ASUNTO: TRIBUTARIO - IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO
- TRANSMISIÓN Y CONEXIÓN DE ENERGÍA
ELÉCTRICA

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

Se encuentra el proceso de la referencia al Despacho, para resolver el recurso de apelación interpuesto por el Municipio de Tuta contra la sentencia de primer grado proferida el 23 de enero de 2015 por el Juzgado Tercero Administrativo Oral del Circuito Judicial de Tunja, que accedió a las pretensiones de la demanda.

I. ANTECEDENTES

DE LA DEMANDA

1. PRETENSIONES:

La Empresa de Energía de Boyacá S.A. E.S.P., por intermedio de apoderado judicial promueve el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho contra el Municipio de Tuta, pretendiendo la nulidad de la Resolución No. 2012-100 de 15 de noviembre de 2012, por medio de la cual se profiere una liquidación de revisión, proferida por la Secretaría de Hacienda del Municipio de Tuta.

Referencia: Nulidad y Restablecimiento de Derecho
Demandante: Empresa de Energía de Boyacá S.A. E.S.P.
Demandado: Municipio de Tuta
Radicación: 150013333003201300085-01

A título de restablecimiento del derecho de la demandante se declare la firmeza de la declaración privada de autoretenciones del impuesto de Industria y Comercio para el 3 bimestre de 2009 presentada, y se declare que se encuentra a paz y salvo por concepto del mencionado tributo.

2. HECHOS:

En la demanda se narran los que a continuación resume la Sala:

2.1 Mediante formulario R - 0484 de 21 de diciembre de 2009, la EBSA presentó declaración bimestral de retenciones y autoretenciones del Impuesto de Industria y Comercio en el Municipio de Tuta, por el tercer (3) bimestre del año gravable de 2009, anunciando una base tributaria por la actividad de distribución de energía eléctrica por la suma de \$142.430.000 pesos; liquidando: i) una autoretención del Impuesto de Industria y Comercio por valor de \$1.424.000, ii) una sanción por valor de \$427.000; iii) intereses de mora por un monto de \$166.000.

2.2 La Secretaría de Hacienda del Municipio de Tuta, a través de Resolución No. 2010-013 de 27 de enero de 2010, profirió emplazamiento con la finalidad que la EBSA corrigiera la declaración de retenciones y autoretenciones del Impuesto de Industria y Comercio correspondiente al 3 bimestre de 2009, con el argumento de que los ingresos declarados por la contribuyente no corresponden a la realidad, pues de acuerdo a las facturas de venta expedidas por ISAGEN S.A. E.S.P. a la empresa DIACO, correspondiente a los meses de mayo y junio de 2009, se discrimina el concepto de distribución al agente EBSA, constatando que se causó un ingreso adicional a favor esta, por la prestación del servicio de transmisión en el Municipio de Paipa, el cual se encuentra gravado con el impuesto de industria y comercio.

2.3 Mediante Resolución No. 2012-003 de 5 de marzo de 2012, la Secretaría de Hacienda profirió requerimiento especial para corregir la declaración de retenciones y autoretenciones del impuesto de industria y comercio correspondiente al 3 bimestre de 2009, argumentando que desde

Referencia: Nulidad y Restablecimiento de Derecho
Demandante: Empresa de Energía de Boyacá S.A. E.S.P.
Demandado: Municipio de Tuta
Radicación: 150013333003201300085-01

su punto de vista, existen ingresos de EBSA no declarados en la autodeclaración de impuesto de industria y comercio correspondiente al 3º bimestre de 2009, por concepto de prestación del servicio de transmisión-distribución, ordenando se corrija la declaración.

2.4 Consideró que no se encuentra obligada a declarar y pagar en el Municipio de Tuta en su condición de transmisor, pues allí no se encuentra ubicada ninguna estación o subestación de transmisión de propiedad de EBSA, razón por la cual no existe una sujeción pasiva de la actora sobre los ingresos que DIACO reporta a ISAGEN.

2.5 Relató que las resoluciones expedidas por la Comisión de Regulación de Energía y Gas CREG establecen qué es el Sistema de Transmisión Regional y quien debe liquidar, facturar y recaudar los ingresos obtenidos por el sistema de transmisión, en ese sentido la EBSA no percibe ingresos por concepto del Sistema de Transmisión Regional de clientes o comercializadores ubicados en el Municipio de Tuta.

2.6 Finalmente mediante Resolución No. 2012-100 de 15 de noviembre de 2012, el Municipio de Tuta profirió Liquidación Oficial de Revisión, modificando la base de retención de \$142.430.000 a \$818.067.270, lo anterior como quiera que incluyó dentro de la base gravable el servicio de transmisión que lo denominó "transmisión y distribución de energía eléctrica" por valor de 572.827.166, resultando un valor a pagar de \$23.225.000.

2.7 Adujo que tributó en el Municipio de Paipa, por concepto de impuesto de industria y comercio por la actividad de transmisión, por tener en ese Municipio una subestación que si es propiedad de EBSA, situación que es diferente a lo que ocurre en el Municipio de Tuta, dado que allá no hay subestaciones de energía de propiedad de la accionante.

TRAMITE DE PRIMERA INSTANCIA

La demanda fue presentada el 20 de marzo de 2013 (fl. 35), por auto del 26 de abril de 2013 el Juzgado Tercero Administrativo Oral del Circuito Judicial

Referencia: Nulidad y Restablecimiento de Derecho
Demandante: Empresa de Energía de Boyacá S.A. E.S.P.
Demandado: Municipio de Tuta
Radicación: 150013333003201300085-01

de Tunja inadmitió la demanda y concedió el término de 5 días para su corrección.

Una vez subsanada la demanda, la misma fue admitida por auto de 21 de junio de 2013 (fl. 181-182) y surtida la notificación de la misma, la entidad demandada ejerció oportunamente, su derecho a la defensa (fl. 203-224).

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El Municipio de Tuta:

Se opuso a las pretensiones de la demanda al considerar que la demandante acepta ser contribuyente por la actividad de distribución y como transmisor en los municipios donde posee subestaciones; sin embargo no reconoce tener subestaciones en el Municipio de Tuta razón por la cual se reusa a tributar por la actividad de transmisión de energía en esa jurisdicción.

Advirtió que la EBSA llevó a cabo tanto el servicio público domiciliario de energía eléctrica, derivado del suministro domiciliario de energía, la conexión y medición a los usuarios finales residenciales y no residenciales de la jurisdicción como la actividad de transmisión de energía, derivada del transporte de energía por las redes de transmisión hasta la subestación de la empresa DIACO S.A., ubicada en esa localidad, razón por la cual debió incluir sus actividades dentro de la declaración del impuesto de industria y comercio.

Expresó que de conformidad con lo señalado en el artículo 51 de la Ley 383 de 1997, en la liquidación oficial la causación del impuesto no está atada a la propiedad de la subestación sino a su ubicación; agregó que aunque el contribuyente alega que el impuesto por la actividad de transmisión de energía suministrada a DIACO S.A. la declaró y pagó en el Municipio de Paipa, para determinar la base gravable del impuesto de industria y comercio por la actividad de transmisión y distribución de energía, se tienen en cuenta los ingresos en los municipios en donde se encuentra ubicada la subestación, y aun si la EBSA poseía otras subestaciones en el Municipio de Paipa, no es allí donde percibe los ingresos cuya tributación persigue el Municipio de Tuta,

Referencia: Nulidad y Restablecimiento de Derecho
Demandante: Empresa de Energía de Boyacá S.A. E. S.P.
Demandado: Municipio de Tuta
Radicación: 150013333003201300085-01

puesto que la venta de energía a DIACO S.A. ocurrió en jurisdicción de este municipio.

Transcribió el artículo 1º del Decreto 3734 de 2003 para señalar que DIACO S.A. no es un operador de red, a pesar de ser propietaria de las subestaciones eléctricas ubicadas en Tuta, siendo claro que el operador de red de área local a todas luces es la EBSA.

Indicó que la Ley autoriza a prestar el servicio de transmisión y conexión con equipos y redes que no sean de propiedad de los operadores de red, en caso contrario, se entendería que la actividad de transmisión se encuentra excluida del impuesto cuando se realice a través de subestaciones que no sean de propiedad del operador de red. Agregó que la transmisión de energía se encuentra legalmente gravada y que el impuesto recae sobre el agente que desarrolla la actividad, no sobre el propietario de la estación, aunque en la mayoría de los casos sea el mismo.

En su sentir la causación del impuesto de industria y comercio en la actividad de transmisión y conexión de energía no pudo haber ocurrido en el Municipio de Paipa porque allí no se verificó la venta de la energía, es decir porque no hay ingresos provenientes de DIACO S.A. en esa jurisdicción sobre los cuales imponer tributo, sino que tales ingresos tuvieron origen en el Municipio de Tuta y en consecuencia es a éste Municipio al que le corresponde la territorialidad del tributo, todo ello aunado al hecho de resultar irrelevante la propiedad de la subestación de la planta de DIACO porque lo gravado no es la propiedad sino la actividad.

Afirmó que teniendo en cuenta que la subestación que resulta determinante para la territorialidad del impuesto está ubicada en el Municipio donde se suministra la energía a la planta industrial de DIACO – Tuta-, y no otra subestación intermedia como la de Paipa, resulta forzoso concluir que los ingresos se originaron en Tuta y no en Paipa, siendo entonces al primero al que le corresponde el impuesto.

Referencia: Nulidad y Restablecimiento de Derecho
Demandante: Empresa de Energía de Boyacá S.A. E.S.P.
Demandado: Municipio de Tuta
Radicación: 150013333003201300085-01

Formuló la excepción denominada "*inepta demanda por falta de requisitos de procedibilidad*".

Por auto del 17 de enero de 2014, se tuvo por contestada la demanda y se fijó fecha y hora para llevar a cabo la audiencia inicial (fl. 272).

AUDIENCIA INICIAL

El 21 de febrero de 2014 el Juzgado de origen adelantó la audiencia inicial, en la que verificó el saneamiento del proceso y resolvió declarar no prospera la excepción de "*Inepta demanda por falta de requisitos de procedibilidad*" aduciendo que el proceso sigue las reglas procesales definidas en el CPACA, por lo que a pesar de que en el escrito introductorio no se demandó el acto administrativo mediante el cual el Municipio de Tuta declaró extemporáneo el recurso de reconsideración interpuesto por la EBSA, esta omisión no impide que el Juez de conocimiento pueda emitir una decisión sobre la legalidad de éste, por disposición expresa del artículo 163 del CPACA.

Una vez se corrió traslado de la anterior decisión al municipio de Tuta, su apoderado presentó recurso de apelación (Mto 16:38 - 25:09), indicando que no aceptaba el argumento esgrimido por la Juez de conocimiento, dado que la norma invocada por el Despacho es de carácter general, pero por tratarse de un asunto tributario debía aplicarse el Estatuto Tributario.

Alegó que el Consejo de Estado de manera reiterada y con posterioridad a la expedición del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo ha señalado la prevalencia del artículo 720 del Estatuto Tributario sobre la Ley 1437 de 2011; descendiendo al caso objeto de estudio indicó que el hecho de interponer el recurso de reconsideración y que el mismo haya sido rechazado por extemporáneo impide acudir directamente ante la jurisdicción por que la norma hace referencia a que se debe prescindir del recurso de reconsideración para acudir directamente *per saltum*.

En virtud de lo anterior, se concedió el recurso de apelación en el efecto suspensivo ante esta Corporación. Mediante auto de 08 de mayo de 2014, el

Referencia: Nulidad y Restablecimiento de Derecho
 Demandante: Empresa de Energía de Boyacá S.A. E.S.P.
 Demandado: Municipio de Tuta
 Radicación: 150013333003201300085-01

Magistrado Javier Ortiz del Valle confirmó la providencia impugnada (fl. 282-284).

Tramitado lo anterior, el *A quo* terminó de desarrollar las demás etapas previstas en el artículo 180 del C.P.A.C.A.

AUDIENCIA DE PRUEBAS

Se surtió el 12 de agosto de 2014 (fls. 320).

ALEGATOS

Celebrada la audiencia de pruebas de que trata el artículo 181 del CPACA, (f. 320 vto.), el despacho consideró innecesaria la celebración de audiencia de alegaciones y juzgamiento y dispuso que los apoderados presentaran sus alegatos de forma escrita, quienes en provecho de dicho término, se pronunciaron así:

Parte demandante (fl. 322-324) señaló que se encuentra probado que la EBSA no opera la subestación de propiedad de DIACO (Sideboyacá) en Tuta, conforme al oficio expedido por XM Compañía de Expertos en Mercados S.A. E.S.P. y dirigido al secretario de hacienda del Municipio de Tuta, en donde se consignó:

*“...Finalmente, en atención a la solicitud efectuada por la EBSA, se informa que las subestaciones Sideboyacá (Diacó), Cementos Argos, Cementos Boyacá, Belencito, Vasconia, Bavaria y Horansa **no son operadas por EBSA...**” (fl.323 vto.).*

Indicó que por la comercialización marginal de energía en el Municipio de Tuta, EBSA declara y paga el impuesto de industria y comercio sobre los ingresos mensuales promedio facturados al usuario final, atendiendo la regla especial fijada por el artículo 51 de la Ley 383 de 1997, tal como se refleja en las declaraciones presentadas en los periodos establecidos por la Secretaría de Hacienda Municipal de Tuta.

Entidad demandada (fl. 325-345): Indicó que los elementos esenciales del tributo de industria y comercio en el caso de las actividades de transmisión y

Referencia: Nulidad y Restablecimiento de Derecho
Demandante: Empresa de Energía de Boyacá S.A. E.S.P.
Demandado: Municipio de Tuta
Radicación: 150013333003201300085-01

conexión de energía son: i) sujeto activo: Municipio donde se encuentre ubicada la estación; ii) sujeto pasivo: contribuyente que realice o lleve a cabo la actividad gravada en la jurisdicción del Municipio; iii) base gravable: es el valor de los ingresos medios obtenidos en el Municipio; iv) hecho generador: es la realización de la actividad gravada en la jurisdicción. Expresó que la propiedad no es uno de los elementos esenciales del tributo, dado que el impuesto de industria y comercio grava la actividad.

Explicó que el motivo de revisión de la declaración privada de la accionante se centra en la transmisión y conexión de la energía suministrada por ISAGEN S.A. E.S.P. a la empresa DIACO S.A. en la jurisdicción de Tuta, pues a pesar de que parezca que no hay sujeción alguna de la EBSA en la transacción, la distribución de la electricidad, entendida como el transporte de energía por redes de voltajes inferiores a 220 kvh es realizada por el agente EBSA, tal como aparece en las facturas emitidas por ISAGEM.

Intervención del Ministerio Público

El Procurador 69 Judicial I Administrativo mediante concepto (fl. 346-349) luego de resumir las pretensiones, hechos y contestación de la demanda, indicó que para que se cause el impuesto de industria y comercio por la actividad de transmisión, el legislador señaló que es en el Municipio en donde se encuentre ubicada la subestación; en el caso objeto de estudio, la subestación DIACO, si bien se encuentra en Tuta, no es de propiedad de la Empresa de Energía de Boyacá, ni es operada por ella como está probado en el expediente con la certificación de "XM" Expertos en Mercados y la CREG, en consecuencia no podría obligarse atributar en el Municipio de Tuta, pues habría una doble tributación por el mismo hecho económico, con violación de los principios de justicia, equidad e igualdad tributaria.

SENTENCIA DE PRIMERA INSTANCIA

El Juez Tercero Administrativo Oral del Circuito Judicial de Tunja, mediante providencia del 23 de enero de 2015 (fls.352-369), falló:

Referencia: Nulidad y Restablecimiento de Derecho
Demandante: Empresa de Energía de Boyacá S.A. E.S.P.
Demandado: Municipio de Tuta
Radicación: 150013333003201300085-01

“1. Declara la nulidad del auto 2013-003 de 20 de febrero de 2013 y la **nulidad parcial** de la Resolución 2012-100 de 15 de noviembre de 2012, proferida por el Municipio de Tuta mediante la cual se produjo liquidación de revisión, en lo que a la inclusión de impuesto por transmisión de energía eléctrica con base gravable en cuantía de \$572.827.166 se refiere, así como de las demás disposiciones del acto, en que se haya usado o integrado dicho concepto para el cálculo de sanciones por extemporaneidad o inexactitud y generación de intereses.

2. Como restablecimiento del derecho, se ordena al Municipio de Tuta, ajustar la resolución No. 2012-100, re-liquidando el impuesto a pagar por industria y comercio del tercer bimestre de 2009 correspondiente a la EBSA, excluyendo de la base gravable los valores imputados a transmisión y excluyendo dichas sumas o concepto de la liquidación de sanciones e intereses de mora.

3. En caso que el Municipio de Tuta haya ejecutado o recibido dineros por parte de la EBSA producto del impuesto de industria y comercio por la actividad de “transmisión”, devolverá lo pagado en excedente, debidamente indexado con el IPC a partir de cuando haya ocurrido la erogación y hasta la fecha de ejecutoria de la presente decisión conforme a la fórmula indicada en la parte motiva – y de ahí en adelante los intereses moratorios que se causen de conformidad con lo dispuesto en el artículo 192 del CPACA.

4. Sin costas a las partes por lo expuesto.

5. Dar cumplimiento a esta sentencia en los términos del artículo 192 del CPACA para lo cual la Secretaría del Despacho remitirá oportunamente las comunicaciones correspondientes, de conformidad con lo previsto en los incisos finales de los artículos 192 y 203 del Código mencionado.

6. Niéguese las demás pretensiones de la demanda.

7. Si la entidad demandante lo solicita, oportunamente expídase la primera copia que preste mérito ejecutivo, con constancia de ejecutoria. Igualmente si la parte demandada lo solicita expídase copia auténtica de ésta decisión. En ambos casos se dejarán las constancias pertinentes.

8. Ejecutoriada esta decisión, y cumplidos sus ordenamientos, archívese el expediente previas las anotaciones y constancias necesarias. Si existen excedentes de gastos procesales, devuélvanse a quien corresponda...”

Frente al caso concreto indicó que de acuerdo con los estatutos de constitución de la EBSA y su objeto social, la misma desarrolla actividades de prestación del servicio público domiciliario de energía eléctrica domiciliaria, y sus actividades complementarias de generación, transmisión, distribución y comercialización de energía eléctrica, entre otros, tal como consta en el certificado de existencia y representación.

Referencia: Nulidad y Restablecimiento de Derecho
Demandante: Empresa de Energía de Boyacá S.A. E.S.P.
Demandado: Municipio de Tuta
Radicación: 150013333003201300085-01

Explicó que en el caso de las entidades prestadoras de servicios públicos, concretamente del servicio eléctrico, las normas aplicables son la Ley 56 de 1981 para la generación de energía eléctrica y el artículo 51 de la Ley 383 de 1997 para el servicio de domiciliario y las demás actividades conexas como la distribución, comercialización y transmisión.

Frente al cargo de indebida aplicación de la Ley 14 de 1983 adujo que el cargo no prospera dado que la Entidad fiscalizadora no hizo uso del fundamento jurídico enunciado.

Indicó que cada una de las actividades de generación, transmisión, distribución y comercialización de energía eléctrica pueden generar por sí solas el impuesto de industria y comercio, pues a pesar de ser conexas y complementarias son distintas.

Afirmó que no es necesario que la Empresa de Servicios Públicos sea la propietaria de la subestación, para que se genere el impuesto por la actividad de transmisión que es la actividad gravada; sin embargo dicho activo – indistintamente de su propiedad- si debe estar vinculado o ser usado en la operación por parte de la empresa.

Consideró que si los presupuestos de causación del impuesto involucran la ubicación de una subestación en jurisdicción del Municipio y además la operación de dicho activo por la empresa de servicios públicos como parte de la red que mantiene opera o administra, en el caso que se examina el impuesto no pudo causarse.

Encontró acreditado que DIACO S.A. y no la EBSA S.A. E.S.P. fue la propietaria de la subestación de energía eléctrica que tiene localizada en el Municipio de Tuta para el año 2009, y que la EBSA no tiene relacionado como uno de sus activos remunerados a la subestación DIACO, ni la opera, razón que explica el contrato celebrado en agosto de 2008 con DIACO para la conexión a la subestación de Paipa.

Referencia: Nulidad y Restablecimiento de Derecho
Demandante: Empresa de Energía de Boyacá S.A. E.S.P.
Demandado: Municipio de Tuta
Radicación: 150013333003201300085-01

Frente a la inconsistencia de la base gravable del impuesto por prestación del servicio público domiciliario, afirmó que el Municipio de Tuta como ente fiscalizador e investigador del tributo, al desvirtuar la presunción de veracidad, desplazó la carga probatoria al contribuyente, quien debió haber demostrado el error al haber cruzado la información reportada con la del SUI, sin embargo, la demandante no asumió ningún esfuerzo demostrativo tendiente a acreditar que los valores reportados en la declaración del impuesto de industria y comercio eran correctos, razón por la cual se mantiene incólume la presunción de legalidad del acto acusado, en lo que a éste punto concierne.

Como consecuencia de la nulidad del acto de liquidación oficial de revisión dispuso que se reliquide el impuesto a pagar excluyendo de la base gravable los valores imputados a transmisión y excluyendo dichas sumas de la liquidación de sanciones e intereses de mora

Finalmente, declaró la nulidad del auto 2013-003 de 20 de febrero de 2013 y la nulidad parcial de la Resolución 2012-100 de 15 de noviembre de 2012, por la cual se profiere una liquidación de revisión, en lo relacionado con la inclusión de impuesto por transmisión de energía eléctrica, con base gravable en cuantía de \$572.827.166, así como de las demás disposiciones del acto, en que se haya integrado dicho valor para el cálculo de sanciones por extemporaneidad o inexactitud y la generación de intereses.

SUSTENTACIÓN DE LA APELACIÓN

El apoderado de la Entidad accionada, inconforme propuso los siguientes motivos de inconformidad (fls.372-379):

Indicó que el hecho generador del impuesto de industria y comercio es la actividad y no la propiedad, razón por la cual no debe olvidarse que lo gravado es la actividad de transmisión y conexión de energía eléctrica y no la propiedad de los activos que se utilizan para desarrollar la actividad.

Aduce que la subestación DIACO-TUTA forma parte del sistema de transmisión, independientemente de quien sea su propietario o de quien se

Referencia: Nulidad y Restablecimiento de Derecho
Demandante: Empresa de Energía de Boyacá S.A. E.S.P.
Demandado: Municipio de Tuta
Radicación: 150013333003201300085-01

encargue de su mantenimiento y operación, siendo una cosa la operación del sistema y otra cosa distinta es el mantenimiento de la subestación.

Afirmó que el Juez de conocimiento desconoció la sentencia de 6 de noviembre de 2014 proferida por el Tribunal Administrativo de Boyacá expediente 2011-00206-01 donde se concluyó que si el propietario de una subestación es un tercero, distinto a la Empresa de Servicios Públicos Domiciliarios, no quiere decir que por ser dicha subestación de su propiedad es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio, pues el operario para prestar el servicio de energía eléctrica es exclusivo de servicios públicos domiciliarios, sobre quien recae la sujeción pasiva del aludido impuesto.

Resaltó que a pesar que DIACO es la propietaria de la subestación, no es una empresa de servicios públicos o una operadora de red, sino un usuario industrial y tampoco es la operadora de red; yerro en el que incurrió el A quo, dado que es la EBSA, a todas luces el operador de red, tal como lo demuestra el acervo probatorio obrante en el proceso.

En su sentir el a quo planteo un problema jurídico desconociendo la jurisprudencia del Consejo de Estado, expediente 16921, ya que el mismo establece un requisito adicional que para ser sujeto pasivo del ICA por concepto de transmisión, es requisito indispensable realizar la AOM (administrar, operar/ manejar y realizar el respectivo mantenimiento a un activo) a la subestación DIACO Tuta, pues de ser así el OR (operador de red) EBSA percibiría ingresos por esa subestación.

En cuanto a la inadmisión del recurso de reconsideración, advirtió que el Auto 2013-003 del 20 de febrero de 2013 no forma parte de los actos demandados, razón suficiente para desestimar su nulidad y de paso enmendar el fallo *extra petita* de primera instancia.

Concluyó que la venta de energía que hizo la empresa ISAGEN S.A. E.S.P al cliente DIACO en el Municipio de Tuta corresponde a un servicio público domiciliario de energía, el cual lleva implícita la realización de la actividad de

424

Referencia: Nulidad y Restablecimiento de Derecho
Demandante: Empresa de Energía de Boyacá S.A. E.S.P.
Demandado: Municipio de Tuta
Radicación: 150013333003201300085-01

transmisión y conexión de energía por las redes regionales y locales de transmisión, que en este caso son operadas por la EBSA.

Adujo que de conformidad con lo señalado en el artículo 51 de la Ley 383 de 1997 el impuesto de industria y comercio se causa en el Municipio donde se encuentre ubicada la subestación y que ésta se encuentra localizada en la jurisdicción municipal de Tuta, sobre los ingresos promedio obtenidos en ese Ente Territorial, era forzoso para el contribuyente cumplir con la obligación tributaria de declarar y pegar el impuesto correspondiente a la actividad de transmisión y conexión de energía de Tuta.

TRÁMITE AUDIENCIA DE CONCILIACIÓN

Mediante proveído de 26 de marzo de 2015, el juzgado de conocimiento fijó fecha y hora para llevar a cabo audiencia de conciliación de que trata el inciso cuarto del artículo 192 del CPACA (fl. 381); la que se celebró el día 16 de abril de 2015, sin que existiera ánimo conciliatorio, por lo que concedió el recurso de apelación interpuesto por la entidad demandada (fl. 383-384 y CD fl. 385).

TRÁMITE DE SEGUNDA INSTANCIA

En virtud de la competencia para tramitar procesos en oralidad determinada a partir del Acuerdo PSAA15-10335 del 29 de abril de 2015, el proceso fue repartido a este despacho (fl. 390), por lo que mediante auto del 26 de junio de 2015 se avocó su conocimiento (fl. 391).

A través de proveído de 31 de julio de 2015 se admitió el recurso de apelación (fl. 394 y Vto.) y mediante auto de 21 de agosto de 2015, se prescindió de la audiencia de alegaciones y juzgamiento y se ordenó a las partes presentar sus alegatos por escrito (fl. 401 y Vto.), término en el cual las partes presentaron escrito en los siguientes términos:

Municipio de Tuta (fl.407-413): En su sentir, el Juez de conocimiento confunde a quien desarrolla la actividad gravada, sujeto pasivo del impuesto por la transmisión y conexión de energía, con quien opera una subestación.

Referencia: Nulidad y Restablecimiento de Derecho
Demandante: Empresa de Energía de Boyacá S.A. E.S.P.
Demandado: Municipio de Tuta
Radicación: 150013333003201300085-01

Agrega que la base gravable del impuesto de industria y comercio la constituyen los ingresos promedio obtenidos en el Municipio, no siendo dable aceptar que los ingresos por esa actividad provengan de la operación de una subestación y no por la operación de la red, luego no tendría sentido imponer el gravamen únicamente a quien opere la subestación, excluyendo a quien opera la red, quien es quien real y efectivamente lleva a cabo la actividad, es decir el hecho generador del tributo. En lo demás reiteró los argumentos expuestos en el recurso de alzada.

Empresa de Energía de Boyacá (fl. 414-417): Alegó que jamás ha realizado la Administración, Operación y Mantenimiento "AOM" a la subestación DIACO ubicada en el Municipio de Tuta, tal como lo concluyó el Juez de conocimiento. Explicó que la EBSA si tributa en el Municipio de Paipa por los ingresos que percibe por Transmisión y Distribución, por cumplirse lo dispuesto en el artículo 51 de la Ley 383 de 1997 y Resolución de la CREG 037 de 2007, es decir, i) tiene una subestación en el Municipio de Paipa; ii) la opera; iii) y percibe ingresos por la transmisión y conexión reconocidos por la CREG sobre los cuales tributa en Paipa.

El Agente del Ministerio Público no realizó pronunciamiento alguno.

El proceso ingresó para emitir sentencia de segunda instancia (fl. 418).

No observando causal que invalide lo actuado, entra la Sala a decir el fondo del asunto, por lo que se decide, previas estas,

II CONSIDERACIONES

La Sala procede a proferir sentencia de segunda instancia, con fundamento en las siguientes cuestiones relativas a: 1) Competencia, 2) Problema Jurídico, 3) Marco normativo y jurisprudencial; 3.1) De la normatividad y el impuesto de industria y comercio; 3.2) De la naturaleza y actividades de la entidad demandante frente al impuesto; 4) Caso concreto, 4.1) De lo probado en el proceso; 4.2) Análisis de la Sala; 5) Costas y agencias en derecho.

425

Referencia: Nulidad y Restablecimiento de Derecho
Demandante: Empresa de Energía de Boyacá S.A. E.S.P.
Demandado: Municipio de Tuta
Radicación: 150013333003201300085-01

1. COMPETENCIA:

La Sala es competente para conocer del asunto, en razón del recurso de apelación interpuesto por la parte demandante, en proceso con vocación de doble instancia ante esta Corporación.

2. PROBLEMA JURÍDICO:

¿Determinar si la Empresa de Energía de Boyacá S.A. E.S.P. es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio por las actividades de transmisión y conexión de energía eléctrica en el Municipio de Tuta por el tercer (3º) bimestre del año 2009?

3. MARCO NORMATIVO Y JURISPRUDENCIAL:

3.1. De la normatividad y el impuesto de industria y comercio.

El Impuesto de Industria y Comercio tiene su origen en la Ley 97 de 1913¹, Ley 84 de 1915², Ley 14 de 1983³ y Ley 56 de 1981⁴, de las cuales se hará mención más adelante. Constitucionalmente, el artículo 287 precisó:

“ART. 287.- Las entidades territoriales gozan de autonomía para la gestión de sus intereses, y dentro de los límites de la Constitución y la ley. En tal virtud tendrán los siguientes derechos:

(...)

3. Administrar los recursos y establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones.” (Subrayado fuera del texto).

Esta facultad de establecer impuestos por parte de las entidades territoriales, se enmarca dentro de las correspondientes disposiciones constitucionales y legales, para el caso de los municipios se prescribe:

“Art. 313. Corresponde a los Concejos:

(...)

¹ “Que da autorizaciones especiales a ciertos Concejos Municipales”.

² “Por la cual se reforman y adicionan las Leyes 4 y 97 de 1913”.

³ “Por la cual se fortalecen los fiscos de las entidades territoriales y se dictan otras disposiciones”.

⁴ “Por la cual se dictan normas sobre obras públicas de generación eléctrica, y acueductos, sistemas de regadío y otras y se regulan las expropiaciones y servidumbres de los bienes afectados por tales obras”.

Referencia: Nulidad y Restablecimiento de Derecho
Demandante: Empresa de Energía de Boyacá S.A. E.S.P.
Demandado: Municipio de Tuta
Radicación: 150013333003201300085-01

4. Votar de conformidad con la Constitución y la ley los tributos y los gastos locales”

“ART. 362.-Los bienes y rentas tributarias o no tributarias o provenientes de la explotación de monopolios de las entidades territoriales, son de su propiedad exclusiva y gozan de las mismas garantías que la propiedad y renta de los particulares.

Los impuestos departamentales y municipales gozan de protección constitucional y en consecuencia la ley no podrá trasladarlos a la Nación, salvo temporalmente en caso de guerra exterior”

“Art. 365.- Los servicios públicos son inherentes a la finalidad social del Estado (...)

Los servicios públicos estarán sometidos al régimen jurídico que fije la ley, podrán ser prestados por el Estado, directa o indirectamente, por comunidades organizadas, o por particulares. En todo caso, el Estado mantendrá la regulación, el control y la vigilancia de dichos servicios...”

“ART. 367.-La ley fijará las competencias y responsabilidades relativas a la prestación de los servicios públicos domiciliarios, su cobertura, calidad y financiación, y el régimen tarifario que tendrá en cuenta además de los criterios de costos, los de solidaridad y redistribución de ingresos”.

La Ley 142 de 1994⁵, reguló lo relacionado con la prestación de los servicios públicos domiciliarios así:

“Artículo 1°. Ámbito de aplicación de la ley. Esta Ley se aplica a los servicios públicos domiciliarios de acueducto, alcantarillado, aseo, energía eléctrica, distribución de gas combustible, telefonía fija pública básica conmutada y la telefonía local móvil en el sector rural; a las actividades que realicen las personas prestadoras de servicios públicos de que trata el artículo 15 de la presente Ley, y a las actividades complementarias definidas en el Capítulo II del presente título y a los otros servicios previstos en normas especiales de esta Ley.

(...)

Artículo 5. Competencia de los municipios en cuanto a la prestación de los servicios públicos. Es competencia de los municipios en relación con los servicios públicos, que ejercerán en los términos de la ley, y de los reglamentos que con sujeción a ella expidan los concejos:

5.1. Asegurar que se presten a sus habitantes, de manera eficiente, los servicios domiciliarios de acueducto, alcantarillado, aseo, energía eléctrica, y telefonía pública básica conmutada, por empresas de servicios públicos de carácter oficial, privado o mixto, o directamente por la administración central del respectivo municipio en los casos previstos en el artículo siguiente.

⁵ “Por la cual se establece el régimen de los servicios públicos domiciliarios y se dictan otras disposiciones”.

5.2. Asegurar en los términos de esta Ley, la participación de los usuarios en la gestión y fiscalización de las entidades que prestan los servicios públicos en el municipio.

(...)

Artículo 14. Definiciones. Para interpretar y aplicar esta Ley se tendrán en cuenta las siguientes definiciones:

14.25. Servicio público domiciliario de energía eléctrica. Es el transporte de energía eléctrica desde las redes regionales de transmisión hasta el domicilio del usuario final, incluida su conexión y medición. También se aplicará esta Ley a las actividades complementarias de generación, de comercialización, de transformación, interconexión y transmisión.

(...)

Artículo 24. Régimen Tributario. Todas las entidades prestadoras de servicios públicos están sujetas al régimen tributario nacional y de las entidades territoriales, pero se observarán estas reglas especiales:

24.1. Los departamentos y los municipios no podrán gravar a las empresas de servicios públicos con tasas, contribuciones o impuestos que sean aplicables a los demás contribuyentes que cumplan funciones industriales o comerciales". (Subrayado fuera del texto).

Por su parte la Ley 383 de 1997⁶ estableció:

"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.

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

⁶ "Por la cual se expiden normas tendientes a fortalecer la lucha contra la evasión y el contrabando, y se dictan otras disposiciones".

Referencia: Nulidad y Restablecimiento de Derecho
Demandante: Empresa de Energía de Boyacá S.A. E.S.P.
Demandado: Municipio de Tuta
Radicación: 150013333003201300085-01

Parágrafo 2º. Cuando el impuesto de industria y comercio causado por la prestación de los servicios públicos domiciliarios a que se refiere este artículo, se determine anualmente, se tomará el total de los ingresos mensuales promedio obtenidos en el año correspondiente. Para la determinación del impuesto por períodos inferiores a un año, se tomara el valor mensual promedio del respectivo periodo.” (Negrilla y subrayado fuera del texto).

Ahora bien, en la Ley 56 de 1981, el legislador consagró de forma especial el impuesto de industria y comercio por la generación de energía eléctrica de la siguiente forma:

“ARTICULO 1º.-Las relaciones que surjan entre las entidades propietarias de las obras públicas que se construyan para generación y transmisión de energía eléctrica, acueductos, riegos y regulación de ríos y caudales y los municipios afectados por ellas, así como las compensaciones y beneficios que se originen por esas relaciones, se regirán por la presente ley.

(...)

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

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

A su turno, la Ley 14 de 1983, determinó:

“Artículo 32º.-El Impuesto de Industria y Comercio recaerá, en cuanto a materia imponible, sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicio que ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales, directa o indirectamente, por personas naturales, jurídicas o por sociedades de hecho, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimientos de comercio o sin ellos.

(...)

Artículo 37º.- El impuesto de avisos y tableros, autorizado por la Ley 97 de 1913 y la Ley 84 de 1915, se liquidará y cobrará en adelante a todas las actividades comerciales, industriales y de servicios como complemento del impuesto de industria y comercio, con una tarifa de un quince por ciento (15%) sobre el valor de éste, fijada por los Concejos Municipales”. (Subrayado fuera del texto).

En concordancia con lo anterior, la Ley 49 de 1990⁷ señaló que el impuesto se causa en el municipio donde esté ubicado el centro industrial, donde esté

⁷ “Por la cual se reglamenta la repatriación de capitales, se estimula el mercado accionario, se expiden normas en materia tributaria, aduanera y se dictan otras disposiciones”.

427

Referencia: Nulidad y Restablecimiento de Derecho
Demandante: Empresa de Energía de Boyacá S.A. E.S.P.
Demandado: Municipio de Tuta
Radicación: 150013333003201300085-01

montada la fábrica, no importa que luego la producción de la fábrica sea comercializada en otros municipios:

“ARTICULO 77. Impuesto de industria y comercio. Para el pago del impuesto de industria y comercio sobre las actividades industriales, el gravamen sobre la actividad industrial se pagará en el municipio donde se encuentre ubicada la fábrica o planta industrial, teniendo como base gravable los ingresos brutos provenientes de la comercialización de la producción”. (Subrayado fuera del texto).

Como se había expresado, la Constitución Política funda el sistema tributario en los principios de equidad, eficiencia y progresividad, a la vez que prohíbe la aplicación retroactiva de la ley tributaria (art. 363), de esta manera el régimen legal del impuesto de industria y comercio y de avisos y tableros, establece que les corresponde a las autoridades locales competentes, de conformidad con la Constitución y la ley, efectuar no sólo la imposición sino el recaudo del mismo.

La Ley 14 de 1983 *“Por la cual se fortalecen los fiscos de las entidades territoriales y se dictan otras disposiciones”*, fijó algunos criterios para que las entidades territoriales, particularmente los municipios establezcan las excepciones pertinentes, es decir, señalando en cuales casos o respecto de cuales entidades no se causa la obligación tributaria.

Respecto a los presupuestos legales de causación del impuesto, dispone el artículo 32 de la Ley 14 de 1983:

“El impuesto de industria y comercio recaerá, en cuanto a materia imponible, sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicios que ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales, directa o indirectamente, por personas naturales y jurídicas o por sociedades de hecho, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimientos de comercio o sin ellos”.

Conforme a este precepto, la realización de actividades gravables por parte de cualquiera de los sujetos pasivos del impuesto, hace nacer la obligación fiscal a favor del municipio, siempre y cuando que el Concejo Municipal haya expedido el régimen tributario correspondiente.

Referencia: Nulidad y Restablecimiento de Derecho
Demandante: Empresa de Energía de Boyacá S.A. E.S.P.
Demandado: Municipio de Tuta
Radicación: 150013333003201300085-01

De esta manera la Jurisprudencia⁸ ha sostenido:

“En efecto, dicho artículo se limita a señalar de manera general cuál es el hecho gravado con el impuesto de industria y comercio (actividades industriales, comerciales y de servicio), y el factor territorial que determina cuál es el municipio llamado a percibirlo (realización de tales actividades en la jurisdicción municipal respectiva). Al proceder de esta manera, el legislador deja un amplio margen de libertad a los concejos municipales para adoptar o no el tributo dentro de sus territorios, así como para determinar de manera específica aquellas actividades que caen bajo la descripción genérica del hecho gravado que hace el legislador, pudiendo también reglamentar el recaudo, fiscalización, control y ejecución del tributo. Así, la norma concilia de manera adecuada los principios de unidad y de autonomía en materia de facultades impositivas, por lo cual la Corte descarta que dichos principios hayan sido vulnerados por el legislador.
En cuanto a la base gravable la ley establece para la liquidación del impuesto, el promedio mensual de ingresos brutos del año inmediatamente anterior expresado en moneda nacional, y obtenido por las personas o sociedades de hecho referidas, con exclusión de algunos ingresos” (Subrayado fuera del texto).

Sobre la interpretación de estas disposiciones ha expresado la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado, lo siguiente:

“El impuesto de industria y comercio según lo dispuesto por los artículos 32 y 39 de la Ley 14 de 1983, está previsto para la actividad de servicios y aunque estos sean prestados por entidades públicas como las empresas estatales, o por sociedades de economía mixta, ni se prevé exoneración alguna aunque todas ellas deben asumir costos y gastos y generalmente no pueden imponer tarifas o precios distintos a los regulados por disposiciones legales...”⁹

Así mismo, el Decreto Ley 1333 de 1986, por el cual se expidió el Código de Régimen Municipal, en el Título X, Capítulo II, regula lo concerniente al impuesto de Industria y Comercio, Avisos y Tableros. El artículo 195 lo enuncia así:

“El impuesto de industria y comercio recaerá, en cuanto a materia imponible, sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicio que se ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales, directa o indirectamente, por personas naturales, jurídicas o por sociedades de hecho, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimientos de comercio o sin ellos”.

⁸ Corte Constitucional. Sentencia C-121/06. Magistrado Ponente: Marco Gerardo Monroy Cabra.

⁹ Consejo de Estado. Sentencia de 9 de junio de 1995. Radicación 424-CE-SEC4-EXP1995-N5667. Magistrada Ponente: Consuelo Sarria Olcos.

428

Referencia: Nulidad y Restablecimiento de Derecho
Demandante: Empresa de Energía de Boyacá S.A. E.S.P.
Demandado: Municipio de Tuta
Radicación: 150013333003201300085-01

De otra parte, conforme con la Ley 142 de 1994, artículo 14 numeral 25, los servicios públicos *“son todos los servicios y actividades complementarias a los que se aplica esta ley”*. En el artículo 14 numeral 21 ibídem se señalan cuáles son los servicios públicos y dentro de ellos se encuentra el de energía. La misma Ley 142 de 1994 define en el artículo 18, a la empresa de servicios públicos como aquella que *“tiene como objeto la prestación de uno o más de los servicios públicos a los que se aplica esta ley, o realiza una o varias de las actividades complementarias, o una y otra cosa. (...)”*

Según la citada ley, el servicio público domiciliario de energía eléctrica se define como ***“el transporte de energía eléctrica desde las redes regionales de transmisión hasta el domicilio del usuario final, incluida la conexión y medición. También se aplicará esta ley a las actividades complementarias de generación, de comercialización, de transformación, interconexión y transmisión”***.

En cuanto a la actividad de prestación de servicios públicos, la Ley 142 de 1994 al regular el régimen tributario de las entidades prestadoras de servicios públicos, ordena que tales entidades estén sujetas al régimen tributario nacional y de las entidades territoriales, observando algunas reglas especiales.

El Consejo de Estado, en reiterada Jurisprudencia¹⁰ ha determinado:

“En cuanto al régimen tributario, el artículo 24 de la Ley 142 de 1994, dispone que todas las entidades prestadoras de servicios públicos están sujetas al régimen tributario nacional y de las entidades territoriales y fija para el caso del impuesto de industria y comercio. Como se advierte, el artículo 51 de la Ley 383 de 1997, contiene las reglas que deben ser aplicadas a cada una de las diferentes actividades o servicios que puede desarrollar una empresa de servicios públicos, por ello hace referencia, en su inciso primero, al servicio público domiciliario como tal y, en los numerales, a las actividades complementarias de generación, comercialización y de transmisión y conexión que, como se vio, deben ser tratadas independientemente por la empresa. Precisamente, de acuerdo con la regulación propia de las empresas de

¹⁰ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia. Radicación número: 15001-23-31-000-2003-00624-01(17930) 14 de abril 2011. Actor: Empresas Públicas de Medellín E.S.P. Demandado: Municipio de Tuta. / Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Consejera ponente: Martha Teresa Briceño de Valencia. Bogotá D.C., veintisiete (27) de octubre de dos mil once (2011). Radicación número: 15001-23-31-000-2003-02145-01(18352). Actor: Empresas Públicas de Medellín E.S.P. Demandado: Municipio de Tuta.

Referencia: Nulidad y Restablecimiento de Derecho
Demandante: Empresa de Energía de Boyacá S.A. E.S.P.
Demandado: Municipio de Tuta
Radicación: 150013333003201300085-01

*servicios públicos, el artículo 51 de la Ley 383 de 1997, para efectos del impuesto de industria y comercio, prevé unas reglas especiales para la causación, sujeto activo y base gravable de cada una de esas actividades y que **para el caso de la prestación de los servicios públicos domiciliarios se causa (i) en donde se preste el servicio al usuario final y (ii) sobre el valor promedio mensual facturado.***

De los diferentes artículos de la Ley 143 de 1994, se determinan las distintas fases que comprende la prestación del servicio público domiciliario de energía, máxime cuando, según la Resolución 42 de 1999 de la Comisión de Regulación de Energía y Gas – CREG, el servicio público de electricidad o de energía eléctrica "comprende las actividades de generación, interconexión, transmisión, distribución y comercialización de energía eléctrica, de acuerdo con el artículo 1 de la Ley 143 de 1994 y el numeral 14.25 de la Ley 142 de 1994". La Resolución 42 de 1999 de la Comisión de Regulación de Energía y Gas – CREG define al generador como la "persona natural o jurídica que produce energía eléctrica y tiene por lo menos una planta y o unidad de generación conectada al Sistema Interconectado Nacional, bien sea que desarrolle esa actividad en forma exclusiva o en forma combinada con otra u otras actividades del sector eléctrico, cualquiera de ellas sea la actividad principal. Por lo tanto, la generación de energía comprende, además, las líneas de conexión, como infraestructura necesaria para llevar la energía a las redes de interconexión y transmisión.

...el hecho de que EEPPM genere energía constituye una actividad complementaria e independiente a la de prestar el servicio público domiciliario de energía y, en tales condiciones, como se explicó, los efectos tributarios de cada una se someten a reglas diferentes, máxime cuando existe una regulación especial frente al impuesto de industria y comercio en este tipo de empresas, como es la señalada en el artículo 51 de la Ley 383 de 1997(Negrilla y subrayado fuera del texto).

La regla contenida en el numeral 1° del artículo 51 de la Ley 383 de 1997, es especial y exclusiva para la actividad de generación de energía eléctrica; cuando señala que "continuará gravada" sólo indica la forma en que se debe gravar esa actividad específica, sin que ello implique que el servicio público domiciliario y las demás actividades complementarias no lo estén. Ello se confirma con el hecho que la propia norma regule el tributo para el servicio público domiciliario (inciso 1°), la actividad de transmisión y conexión (numeral 2°) y la compraventa (numeral 3°). En consecuencia, al tratarse de un servicio público domiciliario -energía- y una actividad -generación-, que cuentan con un marco normativo propio, no puede aplicarse lo dispuesto en el artículo 77 de la Ley 49 de 1990, dado que ésta consagra una regla de territorialidad del impuesto de industria y comercio para la **actividad industrial**, de acuerdo con la base gravable general de la Ley 14 de 1983,

Referencia: Nulidad y Restablecimiento de Derecho
Demandante: Empresa de Energía de Boyacá S.A. E.S.P.
Demandado: Municipio de Tuta
Radicación: 150013333003201300085-01

esto es, sobre los ingresos brutos. Pero cuando se trata de la actividad de generación de energía eléctrica realizada por propietarios de obras para la generación de energía eléctrica, la base gravable está constituida por la capacidad de generación expresada en kilovatios y no por los ingresos provenientes de la comercialización de la producción, como se establece del artículo 7° de la Ley 56 de 1981.

De esta manera, implica también hacer referencia a la diferencia que se sustrae de la prestación del servicio público domiciliario a la actividad de generación eléctrica, que se regula por una ley especial que es la Ley 56 de 1981 y, por su parte, la Ley 383 de 1997 señaló reglas especiales del impuesto de industria y comercio que se aplican a la prestación de los servicios públicos domiciliarios y a algunas de sus actividades complementarias, entre ellas a la actividad de generación de energía eléctrica, donde remite precisamente a la Ley 56 de 1981.

Ahora bien, aunque el párrafo 1° del artículo 51 de la Ley 383 de 1997, señale que los ingresos obtenidos por la prestación de los servicios públicos allí mencionados, no pueden ser gravados más de una vez por la misma actividad, debe precisarse que **cada una de las reguladas en el artículo son actividades independientes, por lo que el hecho de afirmar que la generadora pague el tributo de acuerdo con el artículo 7° de la Ley 56 de 1981 y también por prestar el servicio público domiciliario de energía, no implica una doble tributación, pues la generación de energía eléctrica paga el tributo de acuerdo con los kilovatios de capacidad, mientras que la prestación del servicio público domiciliario de energía eléctrica, actividad diferente a la generación, paga el impuesto en donde se preste el servicio al usuario final sobre el valor promedio mensual facturado.**

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 383 de 1997.**

Referencia: Nulidad y Restablecimiento de Derecho
Demandante: Empresa de Energía de Boyacá S.A. E.S.P.
Demandado: Municipio de Tuta
Radicación: 150013333003201300085-01

3.2. De la naturaleza y actividades de la entidad demandante frente al impuesto.

En cuanto a la naturaleza de la entidad demandante, las Empresas de Energía, cuyo objeto social, o es la comercialización de la energía eléctrica, o son prestadoras de servicio público o son generadoras de energía o están constituidas como Empresas Industriales y Comerciales del Estado, pero que finalmente están ligadas a la prestación del servicio público domiciliario del que trata la Ley 142 de 1994, por tal motivo, **no están exentos de la aplicación de esta ley puntualizada bajo la Ley 383 de 1997, en su artículo 51.**

En Jurisprudencia¹¹ del Consejo de Estado, se debatió el tema sobre la órbita de la competencia de las Empresas en las diferentes fases del proceso de energía, aseverándose que:

*“Por su parte, la doctrina aduce que “La solidaridad, en el marco del Estado social del derecho, es el núcleo de la teoría del servicio público y lo que justifica la existencia de esta disciplina especial”. Por eso, en la actualidad se reconoce que “la prestación de los servicios públicos domiciliarios en Colombia **no constituye una simple actividad económica de carácter privado, ni el ejercicio de las funciones públicas que le corresponden exclusivamente al Estado, sino, que se trata de una actividad que por su relevancia en la calidad de vida de los ciudadanos y el desarrollo de la sociedad, se somete a un régimen jurídico especial**” (Negrilla y Subrayado fuera del texto).*

De tal forma que corresponde a las entidades territoriales establecer, en ejercicio de la autonomía fiscal que prevé la Carta Política y en armonía, coordinación y especial atención al nuevo sistema de prestación de servicios públicos domiciliarios, la tarifa del impuesto para cada uno de los hechos generadores dispuestos en las normas especiales.

Conforme con lo anterior, son cuatro los hechos generadores del impuesto de industria y comercio para el sector eléctrico:

¹¹ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. Consejo de Estado. Sala de lo contencioso administrativo. Sección cuarta. Consejero ponente: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. Bogotá, D.C., Dieciséis (16) de junio de dos mil once (2011). Radicación número: 08001-23-31-000-2000-00260-01(17279). Actor: Corporación Eléctrica de la Costa Atlántica S.A. E.S.P. - CORELCA S.A. E.S.P. Demandado: Distrito Especial Industrial y Portuario de Barranquilla.

Referencia: Nulidad y Restablecimiento de Derecho
Demandante: Empresa de Energía de Boyacá S.A. E.S.P.
Demandado: Municipio de Tuta
Radicación: 150013333003201300085-01

- La explotación a cualquier título de las plantas de generación de energía eléctrica.
- **La Transmisión y conexión de energía eléctrica.**
- La Compraventa de energía eléctrica.
- El Servicio Público Domiciliario.

El servicio público domiciliario de energía eléctrica por su parte es el **transporte de energía eléctrica desde las redes regionales de transmisión hasta el domicilio del usuario final, incluida su conexión y medición.**

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 383 de 1997.

En ese sentido, 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 públicos.

El Consejo de Estado en reciente Jurisprudencia¹², ha referido:

“...Por lo tanto, son fases del servicio público domiciliario de energía, las siguientes:

1. Generación de energía. El artículo 24 de la Ley 143 de 1994, en relación con la generación de electricidad, establece:

(...)

2. Interconexión y transmisión. A esta fase corresponde el acceso de la energía al Sistema Interconectado Nacional y el transporte a través las redes de

¹² Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Consejera ponente: Martha Teresa Briceño de Valencia. Bogotá D.C., veintisiete (27) de octubre de dos mil once (2011). Radicación numero: 15001-23-31-000-2003-02145-01(18352). Actor: Empresas Públicas de Medellín E.S.P. Demandado: Municipio de Tuta.

Referencia: Nulidad y Restablecimiento de Derecho
Demandante: Empresa de Energía de Boyacá S.A. E.S.P.
Demandado: Municipio de Tuta
Radicación: 150013333003201300085-01

*interconexión y transmisión*¹³ que también están definidas en el artículo 11 de la Ley 143 de 1994, así:

"Redes regionales o interregionales de transmisión: conjunto de líneas de transmisión y subestaciones, con sus equipos asociados, destinadas al servicio de un grupo de integrantes del sistema interconectado nacional dentro de una misma área o áreas adyacentes, determinadas por la comisión de regulación de energía y gas.

Redes de distribución: conjunto de líneas y subestaciones, con sus equipos asociados, destinados al servicio de los usuarios de un municipio o municipios adyacentes o asociados mediante cualquiera de las formas previstas en la Constitución Política".

*La empresa generadora debe pagar unos cargos relacionados por el acceso y uso de las redes del Sistema Interconectado Nacional, que cubren "en condiciones óptimas de gestión, los costos de inversión de las redes de interconexión, transmisión y distribución, según los diferentes niveles de tensión, incluido el costo de oportunidad de capital, de administración, operación y mantenimiento, en condiciones adecuadas de calidad y confiabilidad y de desarrollo sostenible. Estos cargos tendrán en cuenta criterios de viabilidad financiera".*¹⁴

Las tarifas por el acceso y uso de las mencionadas redes, incluyen los siguientes cargos:

- a) *Un cargo de conexión que cubrirá los costos de la conexión del usuario a la red de interconexión;*
- b) *Un cargo fijo asociado a los servicios de interconexión;*
- c) *Un cargo variable, asociado a los servicios de transporte por la red de interconexión*¹⁵;

3. Distribución y entrega de la energía al usuario final. *La energía es recibida en las redes de distribución ubicadas en jurisdicción del Municipio de Tuta, para ser finalmente entregada a la Siderúrgica de Boyacá S.A. en las condiciones pactadas en la oferta mercantil. Las redes de distribución están definidas en el artículo 11 de la Ley 143 de 1994, así:*

"Redes de distribución: *conjunto de líneas y subestaciones, con sus equipos asociados, destinados al servicio de los usuarios de un municipio o municipios adyacentes o asociados mediante cualquiera de las formas previstas en la Constitución Política".*

En ese sentido, el artículo 1º de la Resolución 024 de 1995 de la CREG, "por la cual se reglamentan los aspectos comerciales del mercado mayorista de

¹³ Ley 143 de 1994. Artículo 30. Las empresas propietarias de redes de interconexión, transmisión y distribución permitirán la conexión y acceso de las empresas eléctricas, de otros agentes generadores y de los usuarios que lo soliciten, previo el cumplimiento de las normas que rijan el servicio y el pago de las retribuciones que correspondan.

¹⁴ Ley 143 de 1994. Artículo 39.

¹⁵ Artículo 40 de la Ley 143 de 1994.

431

Referencia: Nulidad y Restablecimiento de Derecho
Demandante: Empresa de Energía de Boyacá S.A. E.S.P.
Demandado: Municipio de Tuta
Radicación: 150013333003201300085-01

energía en el sistema interconectado nacional”, define la Transmisión de Energía Eléctrica como:

“(...) la actividad consistente en el transporte de energía por sistemas de transmisión; y la operación, mantenimiento y expansión de sistemas de transmisión, ya sean nacionales o regionales...”

Entonces, la actividad a la que se hace alusión puede definirse como: i) el transporte de la energía a través de sistemas de esta clase, valga decir, de transmisión y ii) el mantenimiento, operación y expansión de los mismos; siendo sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio, de conformidad con lo dispuesto en el numeral 2º del artículo 51 de la Ley 383 *ejusdem*, el propietario de la subestación:

*“...Teniendo en cuenta lo dispuesto en el No. 2 del artículo 51 de la Ley 383 de 1997, **el sujeto pasivo del impuesto por esta actividad es el propietario de la subestación y el beneficiario del tributo, la entidad territorial en donde se encuentre ubicada tal subestación.** Por su parte, el impuesto se tasa sobre los ingresos promedios obtenidos en el municipio donde se encuentra ubicada la subestación...”¹⁶.*

No obstante lo anterior, dicho entendimiento legal fue desarrollado por la jurisprudencia del H. Consejo de Estado, trazándose como premisa conceptual que si el propietario de una subestación es un tercero, distinto a una Empresa de Servicios Públicos Domiciliarios, ello no quiere decir que por ser dicha subestación de su propiedad es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio por la actividad de producción, transmisión o conexión de energía, pues el operario para prestar dicho servicio es exclusivo de una E.S.P., sobre quien recae la responsabilidad de pago del aludido tributo:

“(...) Los sujetos pasivos del impuesto por esta actividad son las empresas de servicio público domiciliario que desarrollen esa actividad en calidad de operadores de red (OR) del sistema de transmisión regional (STR) o del sistema de transmisión local (SDL) Tratándose de empresas multipropósito, debe tenerse en cuenta que estas pueden o no pueden ser las propietarias de las subestaciones porque de acuerdo con el Artículo 28 de la Ley 142 de 1994,

¹⁶ Cfr. Consejo de Estado. Sentencia de 6 de agosto de 2009, Exp No. 76001-23-31-000-2004-01596-01 (16181), C.P. Dr. HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS.

Referencia: Nulidad y Restablecimiento de Derecho
Demandante: Empresa de Energía de Boyacá S.A. E.S.P.
Demandado: Municipio de Tuta
Radicación: 150013333003201300085-01

*cualquier persona, tiene el derecho a construir redes para prestar servicios públicos sin que para ello tenga que constituirse en una Empresa de Servicios Públicos. Sin embargo, como los activos requeridos para desarrollar la actividad pueden ser usados por un tercero para prestar el servicio de energía eléctrica y ese servicio solo puede ser prestado por las empresas de servicios públicos domiciliarios, se precisa que el sujeto pasivo del ICA por la transmisión y conexión, son las empresas de servicios públicos domiciliarios que sean operadores de red, sean o no propietarias de las subestaciones...*¹⁷ (Subrayado fuera de texto).

De conformidad con la jurisprudencia antes citada, es dable concluir que si el propietario de una subestación es un tercero, distinto a una Empresa de Servicios Públicos Domiciliarios, no quiere decir que por ser dicha subestación de su propiedad, es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio por la actividad de transmisión, pues el operario para prestar el servicio de energía eléctrica es exclusivo de una Empresa de Servicios Públicos Domiciliarios, sobre quien recae la responsabilidad pasiva del aludido impuesto.

Finalmente, en otro pronunciamiento del año 2014, el Máximo Tribunal de lo Contencioso Administrativo indicó que:

“Ahora bien, aunque el parágrafo 1º del artículo 51 de la Ley 383 de 1997, señale que los ingresos obtenidos por la prestación de los servicios públicos allí mencionados, no pueden ser gravados más de una vez por la misma actividad, debe reiterarse que cada una de las reguladas en el artículo son actividades independientes, por lo que el hecho de afirmar que la generadora pague el tributo de acuerdo con el artículo 7º de la Ley 56 de 1981 y también por prestar el servicio público domiciliario de energía, no implica una doble tributación, pues la generación de energía eléctrica paga el tributo de acuerdo con los kilovatios de capacidad, mientras que la prestación del servicio público domiciliario de energía eléctrica, actividad diferente a la generación, paga el impuesto en donde se preste el servicio al usuario final sobre el valor promedio mensual facturado.

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 383 de 1997.

¹⁷ Cfr. Consejo de Estado, Sentencia de 4 de febrero de 2010, Exp. No. 76001-23-31-000-2003-3768-00(16921), C.P. Dr. HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS.

Referencia: Nulidad y Restablecimiento de Derecho
 Demandante: Empresa de Energía de Boyacá S.A. E.S.P.
 Demandado: Municipio de Tuta
 Radicación: 150013333003201300085-01

(...)

Por consiguiente, para la Sala, en aplicación de lo dispuesto en el inciso 1º del artículo 51 de la Ley 383 de 1997, la demandante como prestadora del servicio público de energía estaba obligada a pagar al Municipio de Tuta el impuesto de industria y comercio sobre el promedio mensual facturado a Siderúrgica de Boyacá, por el año gravable 2001”¹⁸. (Destacado por la Sala)

4. CASO CONCRETO

4.1 De lo probado en el proceso

De las pruebas allegadas al plenario, se resalta las siguientes:

- Certificación de existencia y representación legal de la Empresa de Energía de Boyacá S.A. E.S.P. (fls. 36-39).
- Declaración bimestral de retención y auto-retención en la fuente – Impuesto Industria y Comercio, tercer bimestre 2009, Formulario R 0486 (fls. 110).
- Recibo de caja de 21 de diciembre de 2009, emitido por la Alcaldía de Tuta por concepto de pago de auto declaración del impuesto de industria y comercio del 3º bimestre de 2009, por valor de \$2.017.000 (fl.111).
- Resolución No. 2010-013 de 27 de enero de 2010, proferida por el Secretario de Hacienda Municipal de Tuta, a través de la cual se dicta un emplazamiento a la EBSA para corregir la declaración bimestral de retención y autoretención del impuesto de industria y comercio correspondiente al bimestre 3 de 2009 (fl. 112-113).
- Respuesta de la EBSA a la Resolución No. 2010-013 de 27 de enero de 2010 (fl. 114-118).
- Resolución No. 2012-003 de 5 de marzo de 2012, proferida por el Secretario de Hacienda Municipal de Tuta, a través de la cual se dicta un requerimiento a la EBSA para corregir la declaración bimestral de retención y autoretención del impuesto de industria y comercio correspondiente al bimestre 3 de 2009 (fl. 41-51).

¹⁸ CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCION CUARTA, CP: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA, veintitrés (23) de enero de dos mil catorce (2014), Radicación número: 15001-23-31-000-2003-00594-01(17929), Actor: EMPRESAS PUBLICAS DE MEDELLIN E.S.P., Demandado: MUNICIPIO DE TUTA – BOYACA.

Referencia: Nulidad y Restablecimiento de Derecho
Demandante: Empresa de Energía de Boyacá S.A. E.S.P.
Demandado: Municipio de Tuta
Radicación: 150013333003201300085-01

- Respuesta de la EBSA a la Resolución No. 2012-003 de 12 de marzo de 2012 (fl. 53-65).
- Resolución No. 2012-100 de 15 de noviembre de 2012, proferida por el Secretario de Hacienda Municipal de Tuta, por medio de la cual se profiere una liquidación de revisión (fl.66-81).
- Recurso de reconsideración interpuesto en contra de la Resolución No. 2012-100 (fl. 85-207).
- Auto No. 2013-003 de 20 de febrero de 2013, proferido por el Secretario de Hacienda Municipal de Tuta, por medio del cual se inadmite un recurso (fl. 208-209).
- Contrato de Conexión al Sistema de Transmisión Nacional –STN- No. 2008-100, suscrito entre la Empresa de Energía de Boyacá S.A. E.S.P y DIACO S.A. suscrito el 15 de agosto de 2008 (fl. 238-250).
- Oferta mercantil No. 40000248 de 24 de junio de 2009 hecha por ISAGEN a DIACO S.A. para el suministro de energía eléctrica de la red pública (fl. 225-232).
- Factura No. F103388, expedida por ISAGEN a DIACO S.A. Planta Tuta el 8 de julio de 2009, donde se factura como valor de distribución a cargo de la Empresa de Energía de Boyacá, por valor de \$264.922.014 (fl. 312).
- Factura No. F1033216, expedida por ISAGEN a DIACO S.A. Planta Tuta el 9 de junio de 2009, donde se factura como valor de distribución a cargo de la Empresa de Energía de Boyacá, por valor de \$307.905.152 (fl. 313).
- Conceptos No. 1-2010-0011896 de 25 de marzo de 2010 y 2-2005-029314 de 29 de septiembre de 2005, emitidos por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público (fl. 316-319).
- Certificación expedida por el Director Ejecutivo de la Comisión de Regulación de Energía y Gas CREG, en la cual se indicó:

“(...) En atención a su solicitud le informamos que, una vez revisada la base de activos utilizada para la aprobación de los cargos máximos de distribución de la Empresa de Energía de Boyacá, no se encuentra una subestación denominada Diaco-Tuta localizada en las coordenadas señaladas en esta comunicación...” (fl. 172).

4.2 Análisis de la Sala

Referencia: Nulidad y Restablecimiento de Derecho
 Demandante: Empresa de Energía de Boyacá S.A. E.S.P.
 Demandado: Municipio de Tuta
 Radicación: 150013333003201300085-01

4.2.1 De la actividad de Transmisión de Energía Eléctrica

En el presente caso, El Municipio de Tuta que indicó en los sujetos pasivos del impuesto por la actividad de transmisión son las empresas de servicios público domiciliario que desarrollen esa actividad, sin importar si son o no las propietarias de las subestaciones, razón por la cual era forzoso para el contribuyente EBSA cumplir con la obligación de declarar y pagar el impuesto correspondiente a la actividad de transmisión y conexión de energía en el Ente Territorial.

Al respecto, de acuerdo al material probatorio que reposa en el expediente, se colige que según lo señalado por el Director Ejecutivo de la Comisión de Regulación de Energía y Gas CREG, quien al consultar la base de activos de la EBSA, concluyó que no tiene a su cargo la subestación denominada "Diacó- Tuta" (fl. 172).

De acuerdo con lo anterior, en principio, la demandante tendría razón al afirmar que no se le puede realizar cobro alguno del impuesto de industria y comercio por concepto de transmisión de energía eléctrica, ya que la subestación que se encuentra ubicada en el Municipio de Tuta, no es de su propiedad.

No obstante como se indicó en presidencia, el H. Consejo de Estado, en una sentencia emitida dentro de un caso similar el 4 de febrero de 2010, al que nos ocupa, expresó:

(...) Los sujetos pasivos del impuesto por esta actividad son las empresas de servicio público domiciliario que desarrollen esa actividad en calidad de operadores de red (OR)¹⁹ del sistema de transmisión regional (STR)²⁰ o del sistema de transmisión local (SDL)²¹

¹⁹ Resolución 070 de 1998. "Operador de Red de STR's y/o SDL's (OR). Es la persona encargada de la planeación de la expansión y de las inversiones, operación y mantenimiento de todo o parte de un STR o SDL; los activos pueden ser de su propiedad o de terceros. Para todos los propósitos son las empresas que tienen Cargos por Uso de los STR's y/o SDL's aprobados por la CREG. El OR siempre debe ser una Empresa de Servicios Públicos.

²⁰ Resolución 070 de 1998. "Sistema de Transmisión Regional (STR) Sistema interconectado de transmisión de energía eléctrica compuesto por redes regionales o interregionales de transmisión; Conformado por el conjunto de líneas y subestaciones con sus equipos asociados, que operan a tensiones menores de 220 kV y que no pertenecen a un sistema de distribución local."

²¹ Resolución 070 de 1998. "Sistema de Distribución Local (SDL). Sistema de transmisión de energía eléctrica compuesto por redes de distribución municipales o distritales; conformado por el conjunto de líneas y subestaciones, con sus equipos asociados, que operan a tensiones menores de 220 kV que no pertenecen a un

Referencia: Nulidad y Restablecimiento de Derecho
Demandante: Empresa de Energía de Boyacá S.A. E.S.P.
Demandado: Municipio de Tuta
Radicación: 150013333003201300085-01

Tratándose de empresas multipropósito, debe tenerse en cuenta que estas pueden o no pueden ser las propietarias de las subestaciones porque de acuerdo con el Artículo 28 de la Ley 142 de 1994, cualquier persona, tiene el derecho a construir redes²² para prestar servicios públicos sin que para ello tenga que constituirse en una Empresa de Servicios Públicos. Sin embargo, como los activos requeridos para desarrollar la actividad pueden ser usados por un tercero para prestar el servicio de energía eléctrica y ese servicio solo puede ser prestado por las empresas de servicios públicos domiciliarios, se precisa que el sujeto activo del ICA por la transmisión y conexión, son las empresas de servicios públicos domiciliarios que sean operadores de red, sean o no propietarias de las subestaciones²³. (Subrayado fuera de texto)

Así las cosas, es dable concluir que si el propietario de una subestación es un tercero, distinto a una Empresa de Servicios Públicos Domiciliarios (DIACO S.A.), no quiere decir que por ser dicha subestación de su propiedad, es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio por la actividad de transmisión, pues el operario para prestar el servicio de energía eléctrica es exclusivo de una Empresa de Servicios Públicos Domiciliarios, sobre quien recae la responsabilidad pasiva del aludido impuesto. Es decir, al ser la demandante quien opera a Nivel Regional el Sistema de Redes Eléctricas, es quien suministra la energía para el funcionamiento de la referida subestación, convirtiéndola, conforme lo manifestado por el H. Consejo de Estado, en sujeto pasivo del Impuesto de Industria y Comercio por esta actividad, tal y como acertadamente lo señaló el sujeto procesal que recurre.

4.2.2 De las cifras reflejadas en el Sistema Único de Información – SUI.

Del contenido de la Liquidación Oficial de Revisión No. 2012-100 de 15 de noviembre de 2012

Indica la parte recurrente que la herramienta usada por el Municipio para establecer las supuestas inconsistencias entre la información reportada y el

sistema de transmisión regional por estar dedicadas al servicio de un sistema de distribución municipal, distrital o local.”

²² Resolución 070 de 1998. “Quien construya redes con el fin de prestar servicios públicos debe cumplir con lo establecido en la presente Resolución y en las leyes 142 y 143 de 1994.”

²³ Cfr. CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCION CUARTA, Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS, Bogotá D.C., Cuatro (4) de febrero de dos mil diez (2010), Radicación número: 76001-23-31-000-2003-3768-00(16921), Actor: EMPRESA DE ENERGIA DEL PACIFICO S.A. E.S.P. EPSA, Demandado: MUNICIPIO DE DAGUA – VALLE

Referencia: Nulidad y Restablecimiento de Derecho
Demandante: Empresa de Energía de Boyacá S.A. E.S.P.
Demandado: Municipio de Tuta
Radicación: 150013333003201300085-01

mencionado sistema de información, no es válida para soportar un acto de determinación impositiva, dado que el SUI tiene una finalidad extra fiscal, en el cual se reportan los consumos efectivamente causados incluyendo en este rubro el valor correspondiente a subsidios y contribuciones que se otorgan a los estratos 1, 2, 3 y las contribuciones a los estratos 4 y 5, así como el impuesto de industria y comercio.

Frente al Sistema Único de Información – SUI, el artículo 14 de la Ley 689 de 2001, estableció:

Artículo 14. Adiciónase el siguiente artículo nuevo a la Ley 142 de 1994.

"Artículo nuevo. Del sistema único de información. Corresponde a la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, en desarrollo de sus funciones de inspección y vigilancia, establecer, administrar, mantener y operar un sistema de información que se surtirá de la información proveniente de los prestadores de servicios públicos sujetos a su control, inspección y vigilancia, para que su presentación al público sea confiable, conforme a lo establecido en el artículo 53 de la Ley 142 de 1994.

El sistema de información que desarrolle la Superintendencia de Servicios Públicos será único para cada uno de los servicios públicos, actividades inherentes y actividades complementarias de que tratan las Leyes 142 y 143 de 1994, y tendrá como propósitos:

(...)

3. Apoyar las funciones que deben desarrollar los agentes o personas encargadas de efectuar el control interno, el control fiscal, el control social, la revisoría fiscal y la auditoría externa". (Subrayado fuera de texto)

De conformidad con la norma referida, el SUI es una herramienta en la cual se recopila y administra la información proveniente de las empresas prestadoras de servicios públicos, este sistema es operado por la Superintendencia de Servicios Públicos y tiene como finalidad que la prestación del servicio sea confiable.

Siendo una de las funciones del SUI, apoyar las tareas de los Agentes o Personas, encargados de hacer el Control Interno, Fiscal, Social y Auditoría Externa de las Empresas que están obligadas a reportar información en el SUI.

Además, en el sub lite la EBSA S.A. no cumplió con la carga probatoria que le correspondía en ánimo de demostrar que las sumas contenidas en la declaración privada del impuesto de industria y comercio, respecto de la

Referencia: Nulidad y Restablecimiento de Derecho
Demandante: Empresa de Energía de Boyacá S.A. E.S.P.
Demandado: Municipio de Tuta
Radicación: 150013333003201300085-01

prestación del servicio domiciliario de energía eléctrica era correcta, ante las dudas que generó en la administración de impuestos del Municipio de Tuta las inconsistencias con la información oficial que aparecía en el SUI, allegando los correspondientes soportes contables o las certificaciones del caso, las que de acuerdo con el artículo 775 del Estatuto Tributario²⁴ prevalece sobre la declaración y desde luego sobre lo que apareciera consignado en el SUI.

4.3 Del Auto 2013-003 del 20 de febrero de 2013, como acto demandado.

Indica el recurrente que en el texto de la demanda sólo aparece como acto acusado la Resolución No. 2012-100 y que no aparece por ninguna parte que se haya solicitado la nulidad del auto 2013-003 del 20 de febrero de 2013, razón por la cual el Juez de conocimiento no debió haberse pronunciado al respecto.

Revisado el expediente, la Sala advierte que:

Mediante Resolución No. 2012-003 de 5 de marzo de 2012, proferida por el Secretario de Hacienda Municipal de Tuta, se dictó un requerimiento a la EBSA para corregir la declaración bimestral de retención y autoretención del impuesto de industria y comercio correspondiente al bimestre 3 de 2009, notificada el 12 de marzo de 2012.

Por medio de escrito de 12 de junio de 2012 la EBSA dio respuesta al requerimiento hecho por la Resolución No. 2012-003 de 5 de marzo de 2012. Posteriormente la Secretaría de hacienda expidió el 15 de noviembre de 2012 la Resolución No. 2012-100, por medio de la cual se profiere una liquidación de revisión, notificada el 21 de noviembre del mismo año.

²⁴ **Artículo 775. PREVALENCIA DE LOS LIBROS DE CONTABILIDAD FRENTE A LA DECLARACIÓN.** Cuando haya desacuerdo entre la declaración de renta y patrimonio y los asientos de contabilidad de un mismo contribuyente, prevalecen éstos.

435

Referencia: Nulidad y Restablecimiento de Derecho
Demandante: Empresa de Energía de Boyacá S.A. E.S.P.
Demandado: Municipio de Tuta
Radicación: 150013333003201300085-01

El 22 de enero de 2013, el apoderado de la EBSA presentó recurso de reconsideración interpuesto en contra de la Resolución No. 2012-100, el cual fue inadmitido por el Secretario de Hacienda Municipal por medio del Auto No. 2013-003 de 20 de febrero de 2013.

El Estatuto Tributario, dispuso en cuanto a los recursos contra los actos de la administración:

“ARTICULO 720. RECURSOS CONTRA LOS ACTOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. Artículo modificado por el artículo 67 de la Ley 6 de 1992. El nuevo texto es el siguiente:> Sin perjuicio de lo dispuesto en normas especiales de este Estatuto, contra las liquidaciones oficiales, resoluciones que impongan sanciones u ordenen el reintegro de sumas devueltas y demás actos producidos, en relación con los impuestos administrados por la Unidad Administrativa Especial Dirección General de Impuestos Nacionales, procede el Recurso de Reconsideración.

El recurso de reconsideración, salvo norma expresa en contrario, deberá interponerse ante la oficina competente, para conocer los recursos tributarios, de la Administración de Impuestos que hubiere practicado el acto respectivo, dentro de los dos meses siguientes a la notificación del mismo.

Cuando el acto haya sido proferido por el Administrador de Impuestos o sus delegados, el recurso de reconsideración deberá interponerse ante el mismo funcionario que lo profirió.

PARAGRAFO <Parágrafo adicionado por el artículo 283 de la Ley 223 de 1995. El nuevo texto es el siguiente:> Cuando se hubiere atendido en debida forma el requerimiento especial y no obstante se practique liquidación oficial, el contribuyente podrá prescindir del recurso de reconsideración y acudir directamente ante la jurisdicción contencioso administrativa dentro de los cuatro (4) meses siguientes a la notificación de la liquidación oficial. (Subraya fuera de texto).

La finalidad de la disposición es dejar a la voluntad del administrado discutir por vía judicial las decisiones administrativas sin plantear la discusión previa ante el Agente Retenedor, de manera que la solución del conflicto sea pronta.

Frente a éste tópico la Sección Cuarta del Consejo de Estado, ha señalado que el requerimiento especial se entiende atendido en debida forma cuando se reúnen los siguientes presupuestos:

- 1) Que se responda dentro de los 3 meses siguientes a la fecha de su notificación;
- 2) Que se haga por escrito de acuerdo con las prescripciones del artículo 559 del E.T.;
- 3) Que lo suscriba el contribuyente o quien tenga la capacidad legal para hacerlo y,
- 4) Que contenga las objeciones al requerimiento.²⁵

²⁵ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencias de 9 de septiembre de 2004, exp. 13860, C. P. doctora Ligia López Díaz; 28 de octubre de 2004, exp. 13816, C. P. doctor Juan Ángel Palacio Hincapié; de 4 de noviembre de 2004, exp. 13818, C. P. doctor Héctor J. Romero Díaz y 6 de octubre de 2005, exp. 14581, C. P. doctora María Inés Ortiz Barbosa.

Referencia: Nulidad y Restablecimiento de Derecho
Demandante: Empresa de Energía de Boyacá S.A. E.S.P.
Demandado: Municipio de Tuta
Radicación: 150013333003201300085-01

En ese sentido, si el contribuyente atiende debidamente el requerimiento especial y la administración tributaria persiste en la expedición de la liquidación oficial de revisión, puede prescindir del recurso de reconsideración en procura de definir con mayor celeridad el conflicto, y podrá discutir el acto definitivo directamente ante la jurisdicción contenciosa, mediante la interposición de la demanda contra este acto dentro de los cuatro (4) meses siguientes a su notificación.

En el asunto in examine, el 12 de junio de 2012 el Gerente General de la EBSA, respondió en debida forma y dentro del término legal el requerimiento especial hecho mediante la resolución No. 2012-003 lo que demuestra el cumplimiento de lo dispuesto en el párrafo del artículo 720 del E.T.

Así las cosas, se atendió en debida forma, con el requisito para demandar directamente la liquidación oficial de revisión No. 2012-100; sin embargo como la EBSA interpuso el recurso de reconsideración, el cual fue rechazado por extemporáneo mediante el Auto **No. 2013-003 de 20 de febrero de 2013**, circunstancia que a juicio del Municipio de Tuta, excluyó la posibilidad de demandar directamente la liquidación de revisión, pues la norma está consagrada para obviar el recurso, pero no para subsanar el fracaso del mismo.

Para el Máximo Órgano de la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo, cuando se rechaza el recurso de reconsideración por extemporáneo, es como si el contribuyente no lo hubiera presentado. Es por ello que, al haber atendido el requerimiento especial en debida forma, la demandante estaría habilitada para demandar la liquidación oficial *per saltum*²⁶.

En atención a la anterior consideración el presente cargo de apelación, no está llamado a prosperar.

²⁶ Sentencia del 12 de diciembre de 2006, expediente 14826, CP. Ligia López Díaz. Posición reiterada en sentencia de 12 de mayo de 2010 C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, expediente No. 16448.

426

Referencia: Nulidad y Restablecimiento de Derecho
Demandante: Empresa de Energía de Boyacá S.A. E.S.P.
Demandado: Municipio de Tuta
Radicación: 150013333003201300085-01

En suma, se impone a la Sala revocar la Sentencia de 23 de enero de 2015, proferida por el Juzgado Tercero Administrativo Oral del Circuito Judicial de Tunja, mediante la cual se accedió a las súplicas de la demanda, por lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

5. Costas y agencias en derecho

De conformidad con lo señalado en el numeral 1º del artículo 365 del Código General del Proceso²⁷ la Sala condenará en costas a la Empresa de Energía de Boyacá S.A. E.S.P., las cuales, serán liquidadas por el *a quo*.

Se fijan como agencias en derecho, la suma de \$232.250 pesos m/cte. Que corresponde al 1% de las pretensiones de la demanda (fl. 3), ello en virtud de lo dispuesto en el numeral 3.1.3 del Acuerdo 1887 de 2003 del Consejo Superior de la Judicatura.

En mérito de lo expuesto, el Tribunal Administrativo de Boyacá, en Sala de Decisión Oral de Descongestión No. 1 A, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley,

FALLA:

PRIMERO: REVOCAR la sentencia proferida el 23 de enero de 2015 por el Juzgado Tercero Administrativo Oral del Circuito Judicial de Tunja, que accedió a las pretensiones de la demanda.

SEGUNDO: CONDENAR en costas de segunda instancia a la parte accionante en virtud a que prosperó el recurso de apelación. El *a quo* procederá a su liquidación de conformidad con lo previsto en el artículo 366 del C.G.P.

²⁷ "... Artículo 365. Condena en costas. En los procesos y en las actuaciones posteriores a aquellos en que haya controversia la condena en costas se sujetará a las siguientes reglas: 1. **Se condenará en costas** a la parte vencida en el proceso, o **a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación**, casación, queja, súplica, anulación o revisión que haya propuesto. Además, en los casos especiales previstos en este código...".

Referencia: Nulidad y Restablecimiento de Derecho
Demandante: Empresa de Energía de Boyacá S.A. E.S.P.
Demandado: Municipio de Tuta
Radicación: 150013333003201300085-01

TERCERO: FIJAR como agencias en derecho a cargo del recurrente, la suma de \$232.250 pesos m/cte. Que corresponde al 1% de las pretensiones de la demanda.

CUARTO: Una vez en firme la presente providencia, por secretaría envíese el expediente al despacho de origen.

Este proyecto fue estudiado y aprobado en Sala de Decisión Oral de Descongestión No. 1 A de la fecha.

NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE



CÉSAR HUMBERTO SIERRA PEÑA
Magistrado

Ausente Con Permís

FABIO IVÁN AFANADOR GARCÍA
Magistrado



FABIO IGNACIO MEJÍA BLANCO
Magistrado

Hoja de Firmas

Referencia: Nulidad y Restablecimiento de Derecho
Demandante: Empresa de Energía de Boyacá S.A. E.S.P.
Demandado: Municipio de Tuta
Radicación: 150013333003201300085-01

TRIBUNAL ADMINISTRATIVO
DE BOYACA

NOTIFICACION POR ESTADO
El caso anterior se notifica por estado

No 186 de hoy, 30 OCT 2015

EL SECRETARIO 