

**SERVICIO PUBLICO DOMICILIARIO DE ENERGIA ELECTRICA Y LAS ACTIVIDADES COMPLEMENTARIAS – Norma aplicable respecto al impuesto de industria y comercio / TRANSFORMACION DISTRIBUCION Y COMERCIALIZACION DE ENERGIA ELECTRICA – No es una actividad mercantil / SERVICIO PUBLICO – Definición. Finalidad**

La Sala parte de reiterar que el impuesto de industria y comercio sobre el servicio público domiciliario de energía eléctrica y las actividades complementarias al mismo se encuentran reguladas, de manera íntegra, en el artículo 7 de la Ley 56 de 1981 y en el artículo 51 de la Ley 383 de 1997 y, por eso, se aplican de preferencia sobre la Ley 14 de 1983. Lo anterior por cuanto, el servicio público domiciliario de energía, que se deriva necesariamente de la actividad de generación, transformación, distribución y comercialización de energía eléctrica, no puede tratarse como una actividad mercantil que, para efectos tributarios, se pueda enmarcar como una simple actividad análoga a las establecidas en la Ley 14 de 1983. En efecto, la noción subjetiva de servicio público, que consideraba los servicios públicos como aquellos que son “prestados” o “realizados” por la Administración Pública” evolucionó a una noción objetiva que “pretende atribuir [a los servicios públicos] un contenido material o sustancial”, cuyo eje es el interés general que, en la actualidad, promueve la Administración Pública directamente o a través de particulares. En consecuencia, lo que determina un servicio público ya no es la institución pública que lo presta, sino el fin estatal que con su prestación se procura. El artículo 365 de la Carta Política dispone que los servicios públicos son inherentes a la finalidad social del Estado y que es deber de éste asegurar su prestación eficiente a todos los habitantes del territorio nacional. Por lo tanto, precisa la norma, los servicios públicos están sometidos al régimen jurídico que fije la ley y pueden ser prestados por el Estado, directa o indirectamente, por comunidades organizadas o por particulares, pero que, en todo caso, el Estado debe mantener la regulación, el control y la vigilancia de dichos servicios.

**FUENTE FORMAL:** CONSTITUCION POLITICA – ARTICULO 365 / LEY 14 DE 1983 / LEY 56 DE 1981 / LEY 383 DE 1997

**FUNCION PUBLICA – No es asimilable al servicio público / SERVICIO PUBLICO DOMICILIARIO – No derivan en una función pública. No es una simple actividad mercantil / IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO – Normativa aplicable a la actividad de generación, transformación, distribución y comercialización de energía eléctrica**

La Corte dijo que en la actualidad no resulta asimilable en la Constitución el concepto de función pública con el de servicio público, porque la noción actual de servicio público “corresponde a la evolución que dicha noción ha tenido en la doctrina y que ya no corresponde a la noción clásica de servicio público que implicaba la asimilación del servicio público con la función pública y con el derecho público”. Por lo expuesto, no es pertinente afirmar categóricamente que los servicios públicos, en general, y los servicios públicos domiciliarios, en particular, derivan en una función pública, así como tampoco es pertinente asimilar los servicios públicos a una simple actividad mercantil; toda vez que conforme con la Constitución de 1991, se impone la nueva noción de servicio público que demanda, de manera ineludible, que tales servicios se analicen bajo el contexto del régimen jurídico especial que se profiera para el efecto, régimen que puede atribuir al prestador particular del servicio público ciertas prerrogativas propias de las autoridades. En consecuencia, el servicio público domiciliario, que se deriva necesariamente de la actividad de generación, transformación, distribución y comercialización de energía eléctrica, no puede tratarse como una simple

actividad mercantil que para efectos tributarios se pueda enmarcar como una simple actividad análoga a las establecidas en la Ley 14 de 1983. De ahí que, consecuente con lo previsto en el artículo 365 de la Carta Política, el legislador haya regulado los servicios públicos domiciliarios en general y el régimen para la generación, interconexión, transmisión, distribución y comercialización de electricidad en el territorio nacional, de manera particular, en las Leyes 142 y 143 de 1994, regulación que impone que la actividad, en su conjunto, se analice a partir de las normas específicas y no de las generales. Con la misma lógica, para efectos tributarios y particularmente, del impuesto de industria y comercio. Precisamente, la evolución normativa en materia del impuesto de industria y comercio indica que en la actualidad la actividad de generación, transformación, distribución y comercialización de energía eléctrica se rige por las Leyes 57 de 1981, 142 de 1994 y 383 de 1997, en la medida que estas normas regulan no solamente la jurisdicción en donde se grava el impuesto, sino que también precisan los hechos generadores, los sujetos pasivos y activos y las bases gravables del mismo. 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.

**FUENTE FORMAL:** LEY 142 DE 1994 / LEY 143 DE 1994

**IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO – Hecho generador en el servicio público domiciliario de energía eléctrica / SUJETO PASIVO – Enunciación / COMERCIALIZACION DE ENERGIA ELECTRICA – El impuesto de industria y comercio se rige por la Ley 56 de 1981 / PROPIETARIOS DE OBRAS DE GENERACION DE ENERGIA ELECTRICA - Son sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio en el municipio por donde pase la obra / GENERACION COMERCIALIZACION TRANSFORMACION INTERCONEXION Y TRANSMISION - Son actividades complementarias del servicio público de energía eléctrica / COMERCIALIZACION DE ENERGIA ELECTRICA - Actividad análoga a las enlistadas en la Ley 14 de 1983**

El hecho generador del impuesto de industria y comercio es la explotación a cualquier título de las plantas de generación de energía eléctrica; es decir que cobija no sólo la actividad de generación de energía eléctrica, sino también todas aquellas actividades complementarias que conlleve. Como sujetos pasivos del impuesto se consideró a la Nación, los Departamentos, los Municipios y sus establecimientos públicos, empresas industriales y comerciales del Estado, sociedades de economía mixta y las empresas privadas que, a cualquier título, exploten o sean propietarias de las obras públicas. Por su parte, los municipios por donde pase la obra son los beneficiarios del tributo, el que se liquida sobre un límite máximo de tasación equivalente a cinco pesos anuales por cada kilovatio instalado en la respectiva central generadora. En el caso particular de la actividad de comercialización de energía eléctrica, los generadores, sea porque exploten las plantas o porque sean propietarios de las mismas, a raíz de su construcción, son los que suscriben los contratos de energía producida con comercializadores de grandes bloques de energía. De tal forma que si bien los ingresos derivados de esa comercialización están gravados con el impuesto de industria y comercio, las reglas de determinación del impuesto son las establecidas en el artículo 7 de la Ley 56 de 1981. Se tiene entonces que, conforme a lo anterior, los propietarios de obras de generación de energía eléctrica son sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio en el municipio por donde pase la obra, por la explotación a cualquier título de las mismas, bajo el entendido de que dicha explotación

comprende no sólo la actividad de generación, sino también la de transformación, interconexión o transmisión y comercialización de su propia energía. En consecuencia, para regular el ICA, las entidades territoriales no podían desconocer, por una parte, la regla ya prevista para la causación del impuesto en la actividad de generación de energía eléctrica y, por otra, la concepción del servicio público domiciliario de energía eléctrica dentro del contexto de la nueva Constitución Política. En esa medida, las entidades territoriales debían considerar que, conforme con la definición de servicio público domiciliario de energía eléctrica, la generación, la comercialización, la transformación, la interconexión y la transmisión son actividades complementarias de ese servicio público, actividades que, además, pueden ser prestadas por varias empresas o por empresas con propósito múltiple. En ese contexto, aunque era razonable interpretar que al tenor del artículo 34 de la Ley 14 de 1983 se considerara la actividad de generación de energía eléctrica como una actividad industrial, gravada en la jurisdicción de la sede fabril, al tenor del artículo 77 de la Ley 49 de 1990, lo cierto era que la actividad de generación ya se encontraba regulada en el artículo 7 de la Ley 56 de 1981. Por eso, ni la ley 14 de 1983 ni la ley 49 de 1990 eran aplicables a esa actividad. Ahora bien, en el caso de la actividad de comercialización de energía eléctrica, resultaba razonable interpretar que al tenor del artículo 32 de la Ley 14 de 1983, constituyera una actividad análoga a las enlistadas en ese artículo. Pero, esa interpretación sólo podía ser aplicable para la comercialización de energía no generada, porque para la generada se aplica el artículo 7 de la Ley 56 de 1981.

**FUENTE FORMAL:** LEY 14 DE 1983 – ARTICULO 34 / LEY 49 DE 1990 – ARTICULO 77 / LEY 56 DE 1981 – ARTICULO 7

**IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO – Hechos generadores para el sector eléctrico / COMERCIALIZACION DE ENERGIA ELECTRICA – Concepto / SERVICIO PUBLICO DE ENERGIA ELECTRICA – Definición / EMPRESAS GENERADORAS QUE VENDEN LA ENERGIA GENERADA – Son sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio según la Ley 56 de 1981 / EMPRESAS GENERADORAS O NO GENERADORAS QUE ADQUIEREN ENERGIA PARA VENDERLA O DISTRIBUIRLA - Son sujetos pasivos del ICA conforme las reglas del numeral 3 del artículo 51 de la Ley 383 de 1997**

Son cuatro los hechos generadores del impuesto de industria y comercio para el sector eléctrico: 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. Tratándose de la comercialización y el servicio público domiciliario de energía eléctrica, debe tenerse en cuenta que la comercialización de energía eléctrica, definida por el artículo 11 de la Ley 143 de 1994, es aquella actividad consistente en la compra de energía eléctrica y su venta a los usuarios finales, regulados o no regulados. 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. De conformidad con el párrafo del artículo 7º de la Ley 443 de 1994, la actividad de comercialización sólo puede ser desarrollada por aquellos agentes económicos que realicen alguna de las actividades de generación o distribución y por agentes independientes que cumplan las disposiciones que para el efecto expida la Comisión de Regulación, Energía y Gas. Las empresas generadoras que venden la energía generada con destino a usuarios no regulados (mercado libre), o a los comercializadores (mercado mayorista), o a los usuarios regulados (mercado regulado) (Generación-comercialización), son sujetos pasivos del ICA conforme con las reglas del artículo

7 de la Ley 56 de 1981. Las empresas generadoras o no generadoras que adquieren energía para venderla (actividad de comercialización), o para venderla y distribuirla (actividad de distribución comercialización) son sujetos pasivos del ICA conforme con las reglas del numeral 3 del artículo 51 de la Ley 383 de 1997 (actividad de comercialización) o conforme con las reglas del inciso primero del artículo 51 de la Ley 383 de 1997 (actividad de distribución comercialización). En consecuencia, el impuesto se causa en el municipio que corresponda al domicilio del vendedor sobre el valor promedio mensual facturado, en el primer caso, o, en el municipio en donde se preste el servicio al usuario final sobre el valor promedio mensual facturado, en el segundo caso.

**FUENTE FORMAL:** numeral 3 del artículo 51 de la Ley 383 de 1997 / artículo 7 de la Ley 56 de 1981

**GENERACION DE ENERGIA ELECTRICA – Base gravable del impuesto de industria y comercio. Norma aplicable / COMERCIALIZACION DE ENERGIA ELECTRICA – Se aplica la Ley 14 de 1983 / IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO – En Barranquilla / FALSA MOTIVACION – Se presenta por la indebida aplicación de las normas**

Esta Sala, en sentencias recientes precisó que el artículo 77 de la Ley 49 de 1990 no era aplicable al caso, puesto que la Ley 56 de 1981 había regulado el tema en el sentido de gravar la actividad de generación en las condiciones de esa ley y del Decreto reglamentario, lo que implicaba gravar a las generadoras sobre una base gravable especial cuantificada en 5 pesos por kv generado y no sobre los ingresos brutos percibidos por la actividad de comercialización en la sede fabril, porque el tributo se distribuía en proporción a los municipios sobre cuyas jurisdicciones se instalaban los activos para desarrollar la actividad de explotación de las obras de generación de energía eléctrica. Ahora bien, sobre la comercialización de energía distinta a la generada, la Sala considera pertinente que sí era viable aplicar la Ley 14 de 1983 y los estatutos tributarios territoriales que gravaran esa actividad, respetando los presupuestos de la Ley 14. Sin embargo, como a partir de la expedición de las Leyes 142 de 1994 y 383 de 1997, el legislador estableció las reglas de causación del ICA, en atención al nuevo esquema de prestación del servicio público domiciliario de energía eléctrica, la Sala precisa que a partir de la vigencia de esas normas debe atenderse a lo allí dispuesto. Conforme con la Ley 14 de 1983, la venta de energía se gravaría sobre el promedio mensual de ingresos brutos del año inmediatamente anterior, en la jurisdicción del domicilio del vendedor, pues es ahí donde se realiza la actividad gravada. La tarifa a aplicar, sería la del Estatuto Tributario del Distrito de Barranquilla. En el mismo sentido, de conformidad con el numeral tercero del artículo 57 de la Ley 383 de 1997, el impuesto se causa en el municipio que corresponda al domicilio del vendedor, sobre el valor promedio mensual facturado. La tarifa a aplicar, sería la prevista en el Estatuto Tributario del Distrito de Barranquilla. Que a pesar de que el numeral 3º del artículo 51 de la Ley 383 de 1997 y el artículo 33 de la Ley 14 de 1983 disponen que la base gravable del impuesto de industria y comercio, por la actividad de comercialización de energía, se calcula sobre el valor promedio mensual facturado por las ventas de energía y sobre el promedio mensual de ingresos brutos del año inmediatamente anterior, respectivamente, en los actos demandados el municipio tomó el total de las ventas de energía en KWH (Generador-comercializador) y lo multiplicó por la tarifa promedio prevista en el Estatuto Tributario del Distrito, esto es, le aplicó la tarifa del 8 x mil, fijada en el artículo 57 del Acuerdo 004 de 1999 (Estatuto Tributario de Distrito Industrial y Portuario de Barranquilla), correspondiente a “Demás sectores comerciales”. En ese orden, para la Sala es evidente que la entidad demandada incurrió en una

indebida aplicación de las normas que regulan el impuesto de industria y comercio para la actividad de comercialización de energía eléctrica a usuarios no regulados, toda vez que liquidó el impuesto sobre una base gravable diferente a la establecida por el numeral tercero del artículo 51 la Ley 383 de 1997 y por el artículo 33 de la Ley 14 de 1983. Esta situación, a juicio de la Sala, configura una falsa motivación del acto, por indebida interpretación de las normas que regulan el impuesto de industria y comercio para el sector eléctrico, porque a pesar de que la Administración consideró que la demandante sí era sujeto pasivo del impuesto, calculó el impuesto a partir de todos los ingresos obtenidos por CORELCA, sin discriminar cuáles correspondían a la actividad de comercialización de energía, generada y no generada, a usuarios no regulados.

**SANCION POR NO DECLARAR – No se puede imponer por el mismo hecho sanción por extemporaneidad / SANCION POR EXTEMPORANEIDAD - Sus presupuestos son diferentes a los de la sanción por no declarar / DEBIDO PROCESO – Se vulnera cuando se imponen dos sanciones por un mismo hecho**

Sin embargo, la Sala considera pertinente pronunciarse frente a las sanciones impuestas, porque es evidente que el Distrito de Barranquilla incurrió en una evidente vía de hecho, por grave defecto sustantivo, al imponerle a la demandante una sanción por no declarar y, al tiempo, una sanción por extemporaneidad frente a un mismo presupuesto de hecho imputable a la actora: el hecho de no declarar. Esta situación, a juicio de la Sala, vulneró el derecho fundamental al debido proceso de la demandante. En efecto, conforme lo ha dicho esta Sección, la sanción por extemporaneidad en la presentación de declaraciones tributarias y la sanción por no declarar el impuesto, parten de presupuestos diferentes para su configuración. En el caso de la sanción por no declarar, el obligado a hacerlo incumple de manera absoluta con su deber formal de presentar la declaración tributaria en el plazo inicialmente fijado por la ley, es decir, se parte de la inexistencia de una declaración. En tanto que en la sanción por extemporaneidad, se parte del presupuesto de que aun cuando existe un incumplimiento del deber formal de declarar, este no es absoluto, por cuanto tal incumplimiento puede ser subsanado con posterioridad, por voluntad del obligado o por requerimiento de la Administración. Es decir, lleva implícita la presentación de una declaración. Como en este caso es un hecho no discutido que CORELCA no presentó las declaraciones de ICA por la actividad de comercialización de energía no generada a usuarios no regulados, se hace acreedora a la sanción por no declarar consagrada en el artículo 194 del “Estatuto Tributario del Distrito Industrial y Portuario de Barranquilla” (Acuerdo 004 del 10 de febrero de 1999), pero únicamente respecto del año gravable 1999. Con respecto a los años 1995, 1996, 1997 y 1998, el Distrito de Barranquilla liquidó la sanción con fundamento en el mismo Acuerdo del año 1999, sin tener en cuenta que dicho acto entró en vigencia con posterioridad a la ocurrencia del hecho sancionado. Por lo tanto, la Sala considera que los actos demandados violaron el artículo 29 de la Constitución Política.

**FUENTE FORMAL: CONSTITUCION POLITICA – ARTICULO 29**

**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCION CUARTA**

**Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS**

Bogotá, D.C., Dieciséis (16) de junio de dos mil once (2011).

**Radicación número: 08001-23-31-000-2000-00260-01(17279)**

**Actor: CORPORACION ELECTRICA DE LAS COSTA ATLANTICA S.A. E.S.P. – CORELCA S.A. E.S.P.-**

**Demandado: DISTRITO ESPECIAL INDUSTRIAL Y PORTUARIO DE BARRANQUILLA**

## **FALLO**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la apoderada de CORELCA S.A. E.S.P., contra la sentencia del 9 de agosto de 2007, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, que negó las súplicas de la demanda.

### **I. ANTECEDENTES PROCESALES**

#### **LA DEMANDA**

La **CORPORACIÓN ELÉCTRICA DE LA COSTA ATLÁNTICA S.A. E.S.P.**, a través de apoderado judicial, formuló las siguientes pretensiones<sup>1</sup>:

*“Que es parcialmente nulo, el Acto Administrativo No. 029 del 25 de noviembre de 1999, suscrito por el Jefe de la División de Impuestos Distritales de Barranquilla.*

*Que se declare nulo, el Acto Administrativo No. 001 del 17 de febrero de 2000, suscrito por el Jefe del Departamento de Impuestos Distritales de Barranquilla.*

*Declaradas las nulidades anteriores, se restablezca a mi mandante, el derecho mediante los siguientes o similares pronunciamientos:*

*a) Que CORELCA, es sujeto pasivo del Impuesto de Industria y Comercio en el Distrito de Barranquilla, por los ingresos derivados de la actividad de Comercialización, únicamente en relación con la energía importada y vendida a usuarios no regulados ubicados en la jurisdicción territorial de Barranquilla. Por los ingresos que perciba en su calidad de generador, CORELCA queda cobijada por el Régimen Especial del Impuesto de Industria y Comercio, señalado en el Artículo 7º de la Ley 56 de 1981.*

*b) Que se determine que CORELCA no es sujeto pasivo del impuesto de Industria y Comercio en el Distrito de Barranquilla, por las vigencias fiscales de 1995, 1996, 1997, 1998 y 1999 hasta el mes de abril, en relación con los ingresos percibidos por la actividad de generación de energía realizada en municipios diferentes del Distrito de Barranquilla y por tanto, el aforo realizado solamente debe cubrir los valores por comercialización de energía*

---

<sup>1</sup> La demanda fue corregida mediante escrito del 8 de noviembre de 2000.

*importada a terceros, vendida a usuarios no regulados residentes en Barranquilla.*

*c) Que a título de restablecimiento del derecho, se le devuelva a CORELCA las sumas de dinero canceladas por concepto del impuesto de Industria y Comercio al Distrito de Barranquilla según lo señalado en el último de los hechos de la presente demanda, con sus respectivos intereses hasta la fecha de la devolución. De las sumas a devolver se debe restar el valor del Impuesto de Industria y Comercio que le corresponde cancelar a CORELCA por las vigencias fiscales impugnadas, en virtud de la comercialización y venta de energía importada a usuarios finales no regulados, en el Distrito de Barranquilla, así:*

<i>Sumas canceladas:</i>	<i>\$ 8.247.000.000</i>
<i>Impuesto a cargo (con intereses)</i>	<i>\$ 529.488.392</i>
<i>Suma a devolver:</i>	<i>\$ 7.717.511.608</i>

*A la suma a devolver se le deben adicionar los intereses hasta la fecha de la devolución.”*

Invocó como normas violadas los artículos 7º de la Ley 56 de 1981 y 51 de la Ley 383 de 1997.

El concepto de violación lo desarrolló así:

**a) “Las disposiciones cuya nulidad se demanda, violaron el régimen vigente para el Impuesto de Industria y Comercio del sector generador de energía, artículo 7º de la Ley 56 de 1981, al gravar con dicho impuesto los ingresos de Corelca por la generación de energía en municipios diferentes del Distrito de Barranquilla.”**

Puso de presente que CORELCA nunca ha tenido plantas de generación o producción de energía eléctrica en la jurisdicción del Distrito de Barranquilla. Que la actividad de generación la realiza en otros municipios, en los que declara y paga ICA según lo previsto en el artículo 7 de la Ley 56 de 1981.

Sin embargo, dijo que CORELCA sí es sujeto pasivo del ICA respecto de los ingresos que percibe por la actividad de comercialización de energía importada, vendida a usuarios no regulados ubicados en Barranquilla.

Dijo que como el impuesto de industria y comercio por la comercialización de energía importada no está regulado, hay que remitirse a la normatividad general contenida en los artículos 32 de la Ley 14 de 1983 y 51 de la Ley 383 de 1997.

Añadió que el Departamento de Impuestos Distritales de Barranquilla, a través de los actos demandados, liquidó equivocadamente el ICA a cargo de CORELCA, por las vigencias 1995, 1996, 1997, 1998 y 1999, a partir de los ingresos brutos que recibió la empresa, sin discriminar los valores correspondientes a generación y comercialización de energía.

La demandada, agregó, debió liquidar el ICA sobre los ingresos que recibió por la comercialización de energía importada en la jurisdicción de Barranquilla.

**b) “Las disposiciones demandadas, violaron el artículo 51 de la Ley 383 de 1997, al no aplicar el artículo 7º de la Ley 56 de 1981, tal como se expuso en**

***el primer concepto de violación y al desconocer la prohibición de gravar más de una vez a CORELCA por la misma actividad de generación de energía.”***

Dijo que los actos acusados incurren en error, al afirmar que CORELCA debe tributar por los ingresos derivados de la comercialización de energía importada, comercializada en municipios diferentes a Barranquilla, cuando en realidad sólo le corresponde por la comercialización a usuarios no regulados de Barranquilla. Esta actuación, agregó, desconoce lo establecido en el parágrafo 1º del artículo 51 de la Ley 383 de 1997, pues dichos ingresos se gravarían dos veces, siendo que son derivados de la misma actividad.

Precisó que CORELCA S.A. tributó por el impuesto de industria y comercio en el municipio en el que se encuentra ubicada la planta generadora de energía, sobre los ingresos correspondientes a dicha planta, de conformidad con el artículo 7 de la Ley 56 de 1981, y en los municipios donde comercializa energía importada a usuarios no regulados, conforme al artículo 32 de la Ley 14 de 1983.

#### **CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

El **DISTRITO ESPECIAL, INDUSTRIAL Y PORTUARIO DE BARRANQUILLA**, a través de apoderado judicial, contestó la demanda y la corrección en los siguientes términos:

- Solicitó que se negaran las pretensiones de la demanda. Indicó que la apoderada de la demandante *“con una sutil astucia”*, pretendió, inicialmente, desconocer la calidad de sujeto pasivo del ICA de la demandante, con el argumento de que sólo era generador de energía y no comercializador. Y, más adelante, con la corrección de la demanda, aceptó que CORELCA sí era sujeto pasivo del impuesto, por los ingresos derivados de la actividad de comercialización de la energía importada y vendida a usuarios no regulados, ubicado en la jurisdicción de Barranquilla.
- En cuanto a los conceptos de violación invocados, se limitó a transcribir la parte considerativa de los actos demandados.

#### **II. LA SENTENCIA APELADA**

El Tribunal Administrativo del Atlántico negó las pretensiones de la demanda. Para el efecto, consideró:

Después de transcribir los artículos 34 y 35 de la Ley 14 de 1983, consideró que la información sobre la actividad comercial que suministró la demandante lleva a la conclusión de que dicha actividad está regulada por el artículo 35 de la Ley 14 ibídem, toda vez que no es considerada actividad industrial, ni por servicios.

Concluyó que, en el caso, la demandante no probó que los sujetos o clientes a quienes vendió la energía eran usuarios no regulados, y que lo comercializado hacía parte de la “producción de su generación”.

Así mismo, que la demandante no desvirtuó que lo comercializado era del producto de compra de energía, para ser vendida de manera directa a usuarios desde la sede de CORELCA, situación que altera la cadena industrial y la convierte en comercial.

## RECURSO DE APELACIÓN

**CORELCA S.A. E.S.P.** interpuso recurso de apelación en contra de la decisión del Tribunal.

Puso de presente que el Distrito de Barranquilla reconoció, tanto en los actos demandados como en la contestación de la demanda, que a CORELCA le era aplicable el régimen especial del ICA por la actividad de generación de energía. Sin embargo, el Distrito liquidó el impuesto sobre una base gravable diferente a la que la Ley señala, pues incluyó, además de los ingresos que obtuvo por la actividad de comercialización, los que recibió por la actividad de generación.

Dijo que se acepta la liquidación del impuesto por la actividad de comercialización, pero no en concurrencia con la de venta de energía generada, la cual se rige por la Ley 56 ibídem y se paga en los municipios donde están ubicadas las plantas.

Adicionalmente, puso de presente que en los actos demandados se liquidó el impuesto de avisos y tableros sin que hubiera ocurrido el hecho generador, e impuso una sanción improcedente.

En relación con la sentencia del Tribunal, alegó que se violó el artículo 304 del C. de P.C., por falta de motivación. Indicó que el Tribunal a quo se limitó a repetir los argumentos planteados por el Distrito de Barranquilla, sin realizar ninguna clase de análisis jurídico sobre el tema. Que el Tribunal acogió como propias las afirmaciones subjetivas del Municipio, en cuanto a la forma de establecer la base gravable del ICA a cargo de CORELCA.

Afirmó que el Tribunal desconoció la Ley y la doctrina judicial del Consejo de Estado, al concluir que la actividad de generación de energía eléctrica no es una actividad industrial. Citó apartes de la sentencia del 14 de julio de 2000, expediente 10010, CP. Delio Gómez Leyva.

Precisó que la posición del Tribunal contradice la doctrina del Consejo de Estado, porque aisló la actividad industrial de generación de la actividad de comercialización de la energía producida, e ignoró que si bien CORELCA realiza una actividad comercial con cerca del 10% de la energía que vende, su actividad principal es la industrial de generación, la cual no puede variar.

Consideró que el a quo debió diferenciar los ingresos que obtuvo CORELCA por la venta de la energía generada en sus propias plantas (actividad que implica la finalización del proceso productivo), de los ingresos que obtuvo por la venta de energía que no es producida en sus plantas, sino que es comprada a otros generadores. Esta última actividad, agregó, es una actividad de comercialización que no está sujeta al régimen especial de la Ley 56 de 1981, sino al de la Ley 14 de 1983.

Afirmó que no todos los ingresos que obtiene CORELCA por la comercialización deben tributar en la jurisdicción de Barranquilla, pues no todos los usuarios no regulados, a los que se les vende energía importada, se encuentran en su jurisdicción.

Adicionalmente, consideró que el a quo se equivocó al concluir que la comercialización directa a algunos usuarios no regulados altera de inmediato la cadena industrial y convierte a CORELCA en comercial. Esta afirmación, a su juicio, contradice la Resolución 010 de 1993 de la CREG y la doctrina judicial del

Consejo de Estado, según la cual: *“En efecto, entiende la aludida resolución “cuya actividad principal es la compra de energía y potencia en el mercado de corto y largo plazo de energía y potencia y su venta a grandes consumidores, a empresas distribuidoras o a grupos de consumidores con tarifa regulada.”*

Precisó que la actividad principal de CORELCA es la generación de energía eléctrica, pues poco más del 90% de la energía eléctrica que vende es generada, el 10% es la comercializada en calidad de intermediario y un porcentaje, aún menor, es el que comercializa en la jurisdicción de Barranquilla.

Manifestó que es evidente la confusión del a quo sobre el tema, al afirmar que la generación de energía no es una actividad industrial, y, posteriormente, al indicar que la compra y venta de energía, que es una actividad secundaria, cambia la actividad de industrial a comercial.

Anotó que la aplicabilidad del régimen tributario especial para las empresas generadoras de energía contenido en la Ley 56 de 1981, ya ha sido objeto de pronunciamiento por parte del Consejo de Estado. Citó apartes de la sentencia de súplica del 14 de abril de 2008, CP. Martha Sofía Sanz.

De otra parte, consideró que las afirmaciones del a quo, con respecto a que no se probaron ciertas circunstancias, se desvirtúan con el certificado del Revisor Fiscal de CORELCA aportado al proceso, en el que se prueba cada uno de los hechos que el Tribunal tuvo como no probados.

Dijo que el certificado de revisor fiscal detalla los usuarios no regulados a los que CORELCA les vendió energía, la ubicación de los mismos y la cantidad de energía vendida durante los años 1995 a 1999. Que, conforme a esta información, el impuesto que debió ser liquidado por la demandada a cargo de CORELCA, por la comercialización de energía en la jurisdicción de Barranquilla, es de \$ 61.994.523 y no de \$ 11.054.372.610, como lo concluyeron los actos demandados. Que esta certificación no fue controvertida por la Administración.

Indicó que el hecho de *“que los sujetos o clientes a quienes se vendió la energía están ubicados como usuarios finales”* no necesita prueba, porque de acuerdo con la Ley 143 de 1994 los clientes regulados son aquellos que producen o comercializan energía y los no regulados son los usuarios finales de la misma, que la compran directamente al productor, como ocurre con la industria y otros grandes comercializadores.

Añadió que dentro de las certificaciones que anexó con la corrección de la demanda, se detallan los ingresos que obtuvo CORELCA en los años 1995 a 1999, así como cada una de las plantas generadoras de energía de su propiedad, con su respectiva capacidad instalada.

Agregó que CORELCA aceptó pagar el impuesto de industria y comercio al Distrito de Barranquilla, por la energía vendida directamente a los usuarios no regulados, independientemente de si la energía fue producida o simplemente comercializada.

Consideró injustificada la omisión del Tribunal de valorar todas las pruebas que aportó con la presentación de la demanda y con la corrección de la misma. Anotó que las pruebas que aportó no son documentos ordinarios, sino que son certificaciones expedidas por el revisor fiscal, que se consideran pruebas contables y que tienen un valor probatorio suficiente para desvirtuar la presunción

de legalidad de las declaraciones tributarias, conforme se desprende del artículo 775 del E.T.

Puso de presente que el Distrito de Barranquilla, en ejercicio de las facultades legales y con la amenaza de embargo, logró que CORELCA suscribiera un acuerdo de pago de las sumas liquidadas en los actos demandados; pagos éstos que, a su juicio, son no debidos.

Adicionalmente, dijo que los actos demandados son nulos, porque liquidaron el impuesto complementario de avisos y tableros sin que se haya configurado el hecho generador. Que al ser complementario, necesariamente no se causa al tiempo con el impuesto de industria y comercio; sino que es necesario que se configure el hecho generador consistente en la colocación de avisos o vallas en el espacio público, lo que no ocurrió en su caso.

Por último, señaló que los actos son nulos, porque a partir de unos mismos hechos impusieron y liquidaron sanción por extemporaneidad y sanción por no declarar, cuando son sanciones esencialmente incompatibles. Transcribió apartes de sentencias de la Corporación.

### **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

**CORELCA S.A. E.S.P.** alegó de conclusión. Para el efecto reiteró los argumentos esgrimidos en la demanda y en el escrito de apelación.

El apoderado del **DISTRITO DE BARRANQUILLA** no hizo manifestación alguna.

El **MINISTERIO PÚBLICO** no intervino dentro del oportunidad legal.

### **II. CONSIDERACIONES DE LA SALA**

De acuerdo con el recurso de apelación interpuesto, la Sala decidirá si son nulas, parcialmente, las Resoluciones No. 029 del 25 de noviembre de 1999 y 001 del 17 de febrero de 2000, expedidas por el Jefe del Departamento de Impuestos Distritales de Barranquilla, por medio de las cuales se liquidó el Impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros, correspondiente a los años 1995, 1996, 1997, 1998 y 1999 (abril), a cargo de CORELCA S.A., y se impuso sanción por no declarar y por extemporaneidad.

Para el efecto, la Sala establecerá si CORELCA es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio por la actividad de comercialización de energía a usuarios no regulados, sobre los ingresos brutos obtenidos por la comercialización de energía adquirida y generada o sobre el promedio anual de los ingresos brutos obtenidos por la comercialización de la energía adquirida.

Adicionalmente, la Sala precisará el marco conceptual en el que se analizará el caso, los hechos relevantes para resolver la litis, las normas tributarias del ICA aplicables al caso concreto y el análisis del caso como tal.

#### **Marco Conceptual**

La Sala parte de reiterar<sup>2</sup> que el impuesto de industria y comercio sobre el servicio público domiciliario de energía eléctrica y las actividades complementarias al

<sup>2</sup> CONSEJO DE ESTADO.SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. Consejero Ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS. Bogotá D.C., Veintitrés (23) de julio de dos mil nueve (2009).Radicación:

mismo se encuentran reguladas, de manera íntegra, en el artículo 7 de la Ley 56 de 1981 y en el artículo 51 de la Ley 383 de 1997 y, por eso, se aplican de preferencia sobre la Ley 14 de 1983.

Lo anterior por cuanto, el servicio público domiciliario de energía, que se deriva necesariamente de la actividad de generación, transformación, distribución y comercialización de energía eléctrica, no puede tratarse como una actividad mercantil que, para efectos tributarios, se pueda enmarcar como una simple actividad análoga a las establecidas en la Ley 14 de 1983.

En efecto, la noción subjetiva de servicio público, que consideraba los servicios públicos como aquellos que son “prestados” o “realizados” por la Administración Pública<sup>3</sup>, evolucionó a una noción objetiva que “*pretende atribuir [a los servicios públicos] un contenido material o sustancial*”,<sup>4</sup> cuyo eje es el interés general que, en la actualidad, promueve la Administración Pública directamente o a través de particulares. En consecuencia, lo que determina un servicio público ya no es la institución pública que lo presta, sino el fin estatal que con su prestación se procura.

El artículo 365 de la Carta Política dispone que los servicios públicos son inherentes a la finalidad social del Estado y que es deber de éste asegurar su prestación eficiente a todos los habitantes del territorio nacional.

Por lo tanto, precisa la norma, los servicios públicos están sometidos al régimen jurídico que fije la ley y pueden ser prestados por el Estado, directa o indirectamente, por comunidades organizadas o por particulares, pero que, en todo caso, el Estado debe mantener la regulación, el control y la vigilancia de dichos servicios.

La Corte Constitucional, en la sentencia C-736 de 2007 se dijo que “(...) de lo afirmado por el artículo 365 cuando indica que 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”, (...) *entiende que el constituyente quiso definir que las personas o entidades que asuman la prestación de los servicios públicos tendrán no sólo un régimen jurídico especial, sino también una naturaleza jurídica especial; esta particular naturaleza y reglamentación jurídica encuentra su fundamento en la necesidad de hacer realidad la finalidad social que es definida por la misma Carta como objetivo de la adecuada prestación de los servicios públicos. De lo anterior se desprende que cuando el Estado asume directamente o participa con los particulares en dicho cometido, las entidades que surgen para estos efectos también se revisten de ese carácter especial y quedan sujetas a la reglamentación jurídica particularmente diseñada para la prestación adecuada de los servicios públicos.*(...)”<sup>5</sup>

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*”<sup>6</sup>. Por eso, en la actualidad se reconoce que

---

76001 23 31 000 2004 01710 01.No. Interno:16228.Actor: EMPRESA DE ENERGÍA DEL PACÍFICO S.A. E.S.P. EPSA C/MUNICIPIO DE DAGUA – VALLE.

<sup>3</sup> “La concepción subjetiva, en su inspiración original, Alberto Montaña Plata *“El concepto de servicio público en el derecho administrativo”*. Universidad Externado de Colombia. Segunda Edición. Mayo 2005. Bogotá- Colombia.

<sup>4</sup> Op. Cit 3.

<sup>5</sup> Corte Constitucional. Sentencia C-736 de 2007.

<sup>6</sup> Carlos Alberto Atehortúa Ríos. “Régimen de los Servicios Públicos Domiciliarios. En el contexto de la doctrina constitucional”. Biblioteca Jurídica Dike. Medellín. 2008.

***“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”.***<sup>7</sup>

En el mismo sentido, la Corte dijo que en la actualidad no resulta asimilable en la Constitución el concepto de función pública con el de servicio público, porque la noción actual de servicio público *“corresponde a la evolución que dicha noción ha tenido en la doctrina y que ya no corresponde a la noción clásica de servicio público que implicaba la asimilación del servicio público con la función pública y con el derecho público”*<sup>8</sup>

Por lo expuesto, no es pertinente afirmar categóricamente que los servicios públicos, en general, y los servicios públicos domiciliarios, en particular, derivan en una función pública, así como tampoco es pertinente asimilar los servicios públicos a una simple actividad mercantil; toda vez que conforme con la Constitución de 1991, se impone la nueva noción de servicio público que demanda, de manera ineludible, que tales servicios se analicen bajo el contexto del régimen jurídico especial que se profiera para el efecto, régimen que puede atribuir al prestador particular del servicio público ciertas prerrogativas propias de las autoridades.

En consecuencia, el servicio público domiciliario, que se deriva necesariamente de la actividad de generación, transformación, distribución y comercialización de energía eléctrica, no puede tratarse como una simple actividad mercantil que para efectos tributarios se pueda enmarcar como una simple actividad análoga a las establecidas en la Ley 14 de 1983.

De ahí que, consecuente con lo previsto en el artículo 365 de la Carta Política, el legislador haya regulado los servicios públicos domiciliarios en general y el régimen para la generación, interconexión, transmisión, distribución y comercialización de electricidad en el territorio nacional, de manera particular, en las Leyes 142 y 143 de 1994, regulación que impone que la actividad, en su conjunto, se analice a partir de las normas específicas y no de las generales. Con la misma lógica, para efectos tributarios y particularmente, del impuesto de industria y comercio.

Precisamente, la evolución normativa en materia del impuesto de industria y comercio indica que en la actualidad la actividad de generación, transformación, distribución y comercialización de energía eléctrica se rige por las Leyes 57 de 1981, 142 de 1994 y 383 de 1997, en la medida que estas normas regulan no solamente la jurisdicción en donde se grava el impuesto, sino que también precisan los hechos generadores, los sujetos pasivos y activos y las bases gravables del mismo.

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.

---

<sup>7</sup> Idem.

<sup>8</sup> Corte Constitucional. Sentencia C-037 de 2003.

Precisado lo anterior, la Sala pone de presente que para los períodos gravables 1995 a 1997, las normas vigentes para el impuesto de industria y comercio para el sector eléctrico eran las Leyes 57 de 1981, 14 de 1983, 142 y 143 de 1994. Para los años 1998 y 1999, además de las anteriores, la Ley 383 de 1997. Por lo tanto, el análisis del caso se hará en atención de lo dispuesto en ellas.

Pues bien, mediante el artículo 7 de la Ley 56 de 1981, el legislador consagró de forma especial el impuesto de industria y comercio para la generación de energía eléctrica, así:

*“Artículo 7. 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 limitado** a cinco pesos (\$5.00) anuales por cada kilovatio instalado en la respectiva central generadora.*

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

Las entidades propietarias de que trata esta norma están definidas en el artículo 2º de la citada ley en el siguiente sentido:

*“Artículo 2º.- Para los efectos de esta Ley se entiende por entidad propietaria, entidades tales como, la nación, los departamentos, los municipios y sus establecimientos públicos, empresas industriales y comerciales del Estado, sociedades de economía mixta y las empresas privadas que, a cualquier título, exploten o sean propietarias de las obras públicas señaladas en el artículo anterior.”*

Por otra parte, esta norma fue reglamentada por el Decreto 2024 de 1982, en cuyo artículo 13 dispuso las condiciones para la liquidación y cobro del impuesto de industria y comercio por parte de los municipios afectados por las obras. La norma dispone:

*“Artículo 13º.- Las fechas de iniciación de la operación comercial y de la terminación o cierre de actividades de las centrales de generación eléctrica, serán señaladas por el Ministerio de Minas y Energía, mediante resolución, así como la fijación de la capacidad instalada, para efectos del impuesto de industria y comercio de que trata el literal a) del artículo 7 de la Ley 56 de 1981.*

*La proporción que de la capacidad instalada de la central corresponda a cada uno de los municipios afectados por las obras de generación eléctrica se determinará por medio de Decreto, en cada caso”.*

Conforme con estas disposiciones, el hecho generador del impuesto de industria y comercio es la explotación a cualquier título de las plantas de generación de energía eléctrica; es decir que cubija no sólo la actividad de generación de energía eléctrica, sino también todas aquellas actividades complementarias que conlleve.

Como sujetos pasivos del impuesto se consideró a la Nación, los Departamentos, los Municipios y sus establecimientos públicos, empresas industriales y comerciales del Estado, sociedades de economía mixta y las empresas privadas que, a cualquier título, exploten o sean propietarias de las obras públicas.

Por su parte, los municipios por donde pase la obra son los beneficiarios del tributo, el que se liquida sobre un límite máximo de tasación equivalente a cinco pesos anuales por cada kilovatio instalado en la respectiva central generadora.

En el caso particular de la actividad de comercialización de energía eléctrica, los generadores, sea porque exploten las plantas o porque sean propietarios de las mismas, a raíz de su construcción, son los que suscriben los contratos de energía producida con comercializadores de grandes bloques de energía. De tal forma que si bien los ingresos derivados de esa comercialización están gravados con el impuesto de industria y comercio, las reglas de determinación del impuesto son las establecidas en el artículo 7 de la Ley 56 de 1981.

Se tiene entonces que, conforme a lo anterior, los propietarios de obras de generación de energía eléctrica son sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio en el municipio por donde pase la obra, por la explotación a cualquier título de las mismas, bajo el entendido de que dicha explotación comprende no sólo la actividad de generación, sino también la de transformación, interconexión o transmisión y comercialización de su propia energía.

Ahora bien, el artículo 24 de la Ley 142 de 1994 dispuso que *“Todas las entidades prestadoras de servicios públicos están sujetas al régimen tributario nacional y de las entidades territoriales”*, pero sujetas a ciertas reglas especiales. Una de esas reglas dice que *“Los departamentos y los municipios podrán gravar a las empresas de servicios públicos con tasas, contribuciones o impuestos que sean aplicables a los demás contribuyentes que cumplan funciones industriales o comerciales.”* Esta regla implicó que los Departamentos y los Municipios podían gravar con el impuesto de industria y comercio a las empresas de servicios públicos domiciliarios de energía eléctrica.

Habida cuenta de que como parámetro de aplicación del ICA sólo existía el artículo 7º de la Ley 56 de 1981, la Sala considera que la autorización prevista en el artículo 24 de la Ley 142 de 1994 no implicaba desconocer el artículo 7 de la Ley 56 de 1981.

Para el efecto, las entidades territoriales contaban, además, como parámetro para la regulación, con la Ley 14 de 1983, el artículo 365 de la Carta Política y las Leyes 142 y 143 de 1994.

En consecuencia, para regular el ICA, las entidades territoriales no podían desconocer, por una parte, la regla ya prevista para la causación del impuesto en la actividad de generación de energía eléctrica y, por otra, la concepción del servicio público domiciliario de energía eléctrica dentro del contexto de la nueva Constitución Política. En esa medida, las entidades territoriales debían considerar que, conforme con la definición de servicio público domiciliario de energía

eléctrica, la generación, la comercialización, la transformación, la interconexión y la transmisión son actividades complementarias de ese servicio público,<sup>9</sup> actividades que, además, pueden ser prestadas por varias empresas o por empresas con propósito múltiple.<sup>10</sup>

En ese contexto, aunque era razonable interpretar que al tenor del artículo 34 de la Ley 14 de 1983 se considerara la actividad de generación de energía eléctrica como una actividad industrial, gravada en la jurisdicción de la sede fabril, al tenor del artículo 77 de la Ley 49 de 1990, lo cierto era que la actividad de generación ya se encontraba regulada en el artículo 7 de la Ley 56 de 1981. Por eso, ni la ley 14 de 1983 ni la ley 49 de 1990 eran aplicables a esa actividad.

Ahora bien, en el caso de la actividad de comercialización de energía eléctrica, resultaba razonable interpretar que al tenor del artículo 32 de la Ley 14 de 1983, constituyera una actividad análoga a las enlistadas en ese artículo. Pero, esa interpretación sólo podía ser aplicable para la comercialización de energía no generada, porque para la generada se aplica el artículo 7 de la Ley 56 de 1981.

En consecuencia, las entidades territoriales podían gravar la comercialización de energía no generada siguiendo las reglas de los artículos 33 de la Ley 14 de 1983, sobre base gravable y tarifas.<sup>11</sup>

<sup>9</sup> Ley 142 de 1994. Artículo 14. 25. 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.

<sup>10</sup> "Ley 142 de 1994. **Artículo 18.** Objeto. La Empresa de servicios públicos tiene como objeto la prestación de uno o más de los servicios públicos a los que se aplica esta Ley, o realizar una o varias de las actividades complementarias, o una y otra cosa.

Las comisiones de regulación podrán obligar a una empresa de servicios públicos a tener un objeto exclusivo cuando establezcan que la multiplicidad del objeto limita la competencia y no produce economías de escala o de aglomeración en beneficio del usuario. En todo caso, las empresas de servicios públicos que tengan objeto social múltiple deberán llevar contabilidad separada para cada uno de los servicios que presten; y el costo y la modalidad de las operaciones entre cada servicio deben registrarse de manera explícita.

Las empresas de servicios públicos podrán participar como socias en otras empresas de servicios públicos; o en las que tengan como objeto principal la prestación de un servicio o la provisión de un bien indispensable para cumplir su objeto, si no hay ya una amplia oferta de este bien o servicio en el mercado. Podrán también asociarse, en desarrollo de su objeto, con personas nacionales o extranjeras, o formar consorcios con ellas.

**Parágrafo.** Independientemente de su objeto social, todas las personas jurídicas están facultadas para hacer inversiones en empresas de servicios públicos. En el objeto de las comunidades organizadas siempre se entenderá incluida la facultad de promover y constituir empresas de servicios públicos, en las condiciones de esta Ley y de la ley que las regule. En los concursos públicos a los que se refiere esta Ley se preferirá a las empresas en que tales comunidades tengan mayoría, si estas empresas se encuentran en igualdad de condiciones con los demás participantes."

<sup>11</sup> **Artículo 33º.**- El Impuesto de Industria y Comercio se liquidará sobre el promedio mensual de ingresos brutos del año inmediatamente anterior, expresados en moneda nacional y obtenidos por las personas y sociedades de hecho indicadas en el artículo anterior, con exclusión de: Devoluciones ingresos proveniente de venta de activos fijos y de exportaciones, recaudo de impuestos de aquellos productos cuyo precio esté regulado por el Estado y percepción de subsidios.

Sobre la base gravable definida en este artículo se aplicará la tarifa que determinen los Concejos Municipales dentro de los siguientes límites:

1. Del dos al siete por mil (2-7 x 1.000) mensual para actividades industriales, y
2. Del dos al diez por mil (2-10 x 1.000) mensual para actividades comerciales y de servicios.

Los municipios que tengan adoptados como base del impuesto los ingresos brutos o ventas brutas podrán mantener las tarifas que en la fecha de la promulgación de esta Ley hayan establecido por encima de los límites consagrados en el presente artículo.

**Parágrafo 1º.- Derogado por el art. 22, Ley 50 de 1984.** Para la aplicación de lo dispuesto en el presente artículo los Concejos Municipales expedirán los acuerdos respectivos antes del 30 de septiembre de 1984.

No obstante lo anterior, mediante el artículo 51 de la Ley 383 de 1997, el legislador precisó los elementos tipificadores del impuesto de industria y comercio para el sector eléctrico<sup>12</sup> así:

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

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

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

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

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

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

*PARAGRAFO 2o. 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 tomará el valor mensual promedio del respectivo período.”*

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

- La explotación a cualquier título de las plantas de generación de energía eléctrica.<sup>13</sup>

---

**Parágrafo 2º.-** Las Agencias de Publicidad, Administradoras y Corredoras de Bienes Inmuebles y Corredores de Seguros, pagarán el Impuesto de que trata este artículo sobre el promedio mensual de ingresos brutos entendiéndose como tales el valor de los honorarios, comisiones y demás ingresos propios percibido para sí.

**Parágrafo 3º.-** Los distribuidores de derivados del petróleo pagarán el impuesto de que trata el presente artículo sobre el margen bruto fijado por el Gobierno para la comercialización de los combustibles.

<sup>12</sup> Artículo 51.

<sup>13</sup> Idem: “Como sujetos pasivos se consideran: la nación, los departamentos, los municipios y sus establecimientos públicos, empresas industriales y comerciales del Estado, sociedades de economía mixta y las empresas privadas que, a cualquier título exploten o sean propietarias de las obras públicas.

Por su parte, los municipios por donde pase la obra son los beneficiarios del tributo, el que se liquida sobre un límite máximo de tasación equivalente a cinco pesos anuales por cada kilovatio instalado en la respectiva central generadora.”

- La Transmisión y conexión de energía eléctrica.<sup>14</sup>
- La Compraventa de energía eléctrica.
- El servicio público Domiciliario.<sup>15</sup>

Tratándose de la comercialización y el servicio público domiciliario de energía eléctrica, debe tenerse en cuenta que la comercialización de energía eléctrica, definida por el artículo 11 de la Ley 143 de 1994<sup>16</sup>, es aquella actividad consistente **en la compra de energía eléctrica y su venta a los usuarios finales, regulados o no regulados.**<sup>17</sup>

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.**<sup>18</sup>

De conformidad con el parágrafo del artículo 7º de la Ley 443 de 1994, la actividad de comercialización sólo puede ser desarrollada por aquellos agentes económicos que realicen alguna de las actividades de generación o distribución<sup>19</sup> y por agentes independientes que cumplan las disposiciones que para el efecto expida la Comisión de Regulación, Energía y Gas.

Además, las empresas que se constituyan con posterioridad a la vigencia de la Ley 443 de 1994, con el objeto de prestar el servicio público de electricidad<sup>20</sup> y que hagan parte del sistema interconectado nacional, al tenor del artículo 74, **“no podrán tener más de una de las actividades relacionadas con el mismo con excepción de la comercialización que puede realizarse en forma combinada con una de las actividades de generación y distribución”.**<sup>21</sup>

<sup>14</sup> Idem “Según el artículo 1 de la Resolución 024 de 1995 de la CREG, por la cual se reglamentan los aspectos comerciales del mercado mayorista de energía en el sistema interconectado nacional, la transmisión es 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.

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<sup>14</sup> 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.

<sup>15</sup> Idem “De conformidad con el artículo 14.25. de la Ley 142 de 1994, el 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.<sup>15</sup>

Conforme con tal definición y teniendo en cuenta lo previsto en la Ley 142 de 1994, artículo 24-1 en concordancia con el artículo 51 de la Ley 383 de 1997, se concluye que las empresas de servicios públicos domiciliarios también son sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio y que se benefician de tal impuesto, los respectivos municipios en donde se preste el servicio al usuario final. Los municipios podrán liquidar el impuesto, sobre el valor promedio mensual facturado por las En empresas de servicios públicos domiciliarios.”

<sup>16</sup> **Comercialización de energía eléctrica.** Actividad consistente en la 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. Artículo 1 Resolución 24 DE 1995 CREG .

<sup>17</sup> Artículo 11. Usuario regulado: persona natural o jurídica cuyas compras de electricidad están sujetas a tarifas establecidas por la Comisión de Regulación de Energía y Gas.

Usuario no-regulado: persona natural o jurídica, con una demanda máxima superior a 2 Mw por instalación legalizada, cuyas compras de electricidad se realizan, a precios acordados libremente. La Comisión de Regulación de Energía y Gas podrá revisar dicho nivel, mediante resolución motivada.

<sup>18</sup> Ley 142 de 1994. Artículo 14. 25. 14.25.

<sup>19</sup> **DISTRIBUCIÓN DE ELECTRICIDAD:** Actividad de **transportar** energía eléctrica a través de una red a voltajes inferiores a 220 kV, bien sea que esa actividad se desarrolle en forma exclusiva o combinada con otras actividades del sector eléctrico cualquiera de ellas sea la actividad principal. (Fuente: R. CREG-128-1996; Art. 2 - R. CREG-042-1999; Art. 1)

<sup>20</sup> **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 1º de la Ley 143 de 1994 y el numeral 14.25 de la Ley 142 de 1994. (Fuente: R. CREG-128-1996; Art. 2 -R. CREG-042-1999; Art. 1)

<sup>21</sup> La Superintendencia de Servicios Públicos domiciliarios, mediante concepto CONCEPTO SSPD – OJ -2009-208 del 9 de marzo de 2009 precisó que “Las Empresas de Servicios Públicos (ESP) constituidas con posterioridad a la vigencia de las Leyes 142 y 143 de 1994, pueden desarrollar simultáneamente actividades consideradas como complementarias:

En ese contexto, el comercializador es la persona natural o jurídica que comercializa electricidad, bien en forma exclusiva o combinada con otra u otras actividades del sector eléctrico, cualquiera de ellas sea la actividad principal.<sup>22</sup>

Por su parte, el transportador, al tenor del artículo 1 de la Resolución 24 de 1995 CREG, es la persona natural o jurídica que opera y transporta energía eléctrica en el sistema de transmisión nacional, en un sistema de transmisión regional o en un sistema de distribución local.

Teniendo en cuenta ese escenario de actividades y la variedad de actores, debe destacarse que las Resoluciones de la CREG 024 de 1995 y 086 de 1996 regulan los mercados dentro de los cuales se comercializa la energía eléctrica que son: el mercado libre, el mercado mayorista y el mercado regulado.

El mercado libre es *“Es el mercado de energía eléctrica en que participan los usuarios no regulados y quienes los proveen de energía eléctrica.”*; el mercado mayorista es el *“Conjunto de sistemas de intercambio de información entre generadores y comercializadores de grandes bloques de energía eléctrica en el sistema interconectado nacional, para realizar contratos de energía a largo plazo y en bolsa sobre cantidades y precios definidos, con sujeción al Reglamento de Operación y demás normas aplicables”* y, el mercado regulado es *“el mercado de energía eléctrica en que participan los usuarios regulados<sup>23</sup> y quienes los proveen de electricidad”*.

En este ese esquema de mercados, considera la Sala que se pueden presentar las siguientes situaciones:

- a) Que haya empresas generadoras que venden la energía generada a usuarios no regulados en calidad de grandes consumidores. (Mercado libre).
- b) Que haya empresas generadoras que venden la energía generada a comercializadores. (Mercado mayorista).
- c) Que haya empresas generadoras que venden la energía generada a usuarios regulados (Mercado regulado)
- d) Que haya empresas no generadoras, es decir, empresas comercializadoras, que compran la energía (mercado mayorista) para ser vendida a usuarios no regulados (mercado libre) o a usuarios regulados (mercado regulado).
- e) Que haya empresas generadoras que compran la energía (mercado mayorista) para ser vendida a usuarios no regulados (mercado libre) o a usuarios regulados (mercado regulado)

Para precisar las reglas de tributación del ICA en los casos expuestos, es pertinente tener en cuenta, además, la naturaleza jurídica de la empresa y las actividades que por ley puede desarrollar, esto es, si la empresa generadora es

---

*Generación Comercialización o distribución comercialización. Se consideran excluyentes las siguientes actividades: Generación Transmisión, Generación Distribución, Transmisión Distribución y Transmisión comercialización.*  
www.creg.gov.co

<sup>22</sup>R. CREG-128-1996; Art. 2 - R. CREG-042-1999; Art. 1

<sup>23</sup> Usuario regulado: persona natural o jurídica cuyas compras de electricidad están sujetas a tarifas establecidas por la Comisión de Regulación de Energía y Gas. Artículo 11 Ley 143 de 1994.

una empresa con objeto único o con objeto múltiple, pues si es una empresa que desarrolla una o varias de las actividades, necesariamente tendrá que recurrir a otras empresas que ejecuten las actividades complementarias que no desarrolle directamente. Por eso, siempre deberá analizarse, en cada caso concreto, qué servicio público de energía eléctrica<sup>24</sup> ejecutó la empresa, para determinar en qué forma se encuentra gravada con el impuesto.

En ese contexto, la Sala precisa que conforme con las Leyes 56 de 1981, artículo 1, y 383 de 1997, artículo 51, para el caso de las empresas generadoras con objeto múltiple se pueden presentar los siguientes eventos:

Las empresas generadoras que **venden** la energía **generada** con destino a usuarios no regulados (mercado libre), o a los comercializadores (mercado mayorista), o a los usuarios regulados (mercado regulado) (Generación-comercialización), son sujetos pasivos del ICA conforme con las reglas del artículo 7 de la Ley 56 de 1981.

Las empresas generadoras o no generadoras que **adquieren** energía para venderla (actividad de comercialización), o para venderla y distribuirla (actividad de distribución comercialización) son sujetos pasivos del ICA conforme con las reglas del numeral 3 del artículo 51 de la Ley 383 de 1997 (actividad de comercialización) o conforme con las reglas del inciso primero del artículo 51 de la Ley 383 de 1997 (actividad de distribución comercialización). En consecuencia, el impuesto se causa en el municipio que corresponda al domicilio del vendedor sobre el valor promedio mensual facturado, en el primer caso, o, en el municipio **en donde se preste el servicio al usuario final** sobre el valor promedio mensual facturado, en el segundo caso.

Hechas las anteriores precisiones, la Sala pasa a resolver el caso planteado.

#### **Hechos relevantes:**

- Es un hecho no discutido que CORELCA S.A. E.S.P., para la época de ocurrencia de los hechos, era una Empresa Industrial y Comercial del Estado (desde diciembre de 1992 a agosto de 1999), que luego se transformó en Empresa Oficial de Servicios Públicos (desde agosto de 1999) y que actualmente opera como una Empresa Oficial de Servicios Públicos Mixta (desde septiembre de 2000).<sup>25</sup>

---

<sup>24</sup> Ley 143 de 1994. **ARTÍCULO 5o.** La generación, interconexión transmisión, distribución y comercialización de electricidad están destinadas a satisfacer necesidades colectivas primordiales en forma permanente, por esta razón, son consideradas servicios públicos de carácter esencial, obligatorio y solidario, y de utilidad pública.

<sup>25</sup> [www.corelca.com](http://www.corelca.com). La Corporación Eléctrica de la Costa Atlántica -CORELCA-, fue creada como establecimiento público mediante Ley 59 del 26 de diciembre de 1967, con jurisdicción en los territorios que el 30 de abril de 1967 comprendía los Departamentos del Atlántico, Córdoba, Magdalena, Sucre y Guajira y fijó la sede en la ciudad de Barranquilla. Inicialmente estuvo adscrita al Ministerio de Obras Públicas y luego pasó al Ministerio de Minas y Energía.

Posteriormente, a través de la ley 57 de 1975 se incluyeron en la jurisdicción de CORELCA la Intendencia de San Andrés y Providencia y el Departamento del Cesar

De acuerdo con el Decreto 2121 del 29 de diciembre 1992 se ordena la transformación de CORELCA de establecimiento público a Empresa Industrial y Comercial del Estado.

Con base en las facultades extraordinarias de la ley 489 de diciembre de 1998, la Presidencia de la República expidió el Decreto Ley 1161 del 29 de junio de 1999 y el Decreto 2515 del 16 de diciembre de 1999, donde se ordena transformar a la CORPORACION ELECTRICA DE LA COSTA ATLANTICA -CORELCA- en empresa Oficial de Servicios Públicos, reforma que quedó protocolizada en la escritura pública No 2371 del 20 de agosto de 1999 otorgada en la Notaría 45 del círculo de Santafé de Bogotá, denominada actualmente CORELCA S.A. E.S.P.

Conforme con el artículo 5º del Decreto 2121 de 1992, el objeto social de CORELCA S.A., como Empresa Industrial y Comercial del Estado, era realizar todo tipo de actividades relacionadas con la generación y transmisión de energía.<sup>26</sup> En desarrollo de esa labor, podía ejecutar, entre otras funciones, la de comprar y vender energía.<sup>27</sup>

A partir de su transformación en Empresa Oficial de Servicios Públicos, el Decreto 2515 de 1999 estableció que su funcionamiento y organización se regiría por las Leyes 142 y 143 de 1994 y normas legales pertinentes, así como por los estatutos sociales de la entidad.

Ese decreto también precisó que el objeto principal de la Corporación Eléctrica de la Costa Atlántica S. A. E.S.P. - Corelca S. A. E.S.P consistía en la prestación de los servicios públicos de generación y comercialización de energía eléctrica.

- CORELCA S.A. E.S.P. admite, y el Distrito de Barranquilla no lo controvierte, que no tiene plantas generadoras de energía en la jurisdicción del Distrito de Barranquilla.
- Mediante la Resolución No. 029 del 25 de noviembre de 1999, el Departamento del Atlántico liquidó el impuesto de industria y comercio, avisos y tableros a cargo de la demandante, por los años 1995, 1996, 1997, 1998 y 1999 hasta el mes de abril, sobre los ingresos brutos que obtuvo la demandante en dichos períodos.
- La demandante admitió que es sujeto pasivo del ICA en la jurisdicción de Barranquilla en los términos de la Ley 14 de 1983, por la actividad de comercialización de energía adquirida y suministrada a usuarios no regulados ubicados en el Distrito de Barranquilla. Que, en esas condiciones, el Distrito debió calcular el ICA sobre los ingresos obtenidos por la actividad de comercialización de energía adquirida, y no por la totalidad de los ingresos brutos que recibió por la actividad de comercialización de energía generada y de energía adquirida. Para probar su dicho aportó las pruebas que dan cuenta de los ingresos que obtuvo por la comercialización de energía adquirida y suministrada a usuarios no regulados en el Distrito de Barranquilla.
- El Distrito de Barranquilla no controvertió las pruebas que aportó la demandante.

#### **Normas que regulaban el ICA para los años 1995 a 1999**

Conforme con los hechos planteados, la Sala considera que es relevante tener en cuenta que para los años 1995 a abril de 1999, Corelca S.A. E.S.P. era una Empresa Industrial y Comercial del Estado no sometida a las reglas de las Leyes 142 y 143 de 1994, pues la sujeción a esas leyes se previó a partir de su transformación a Empresa Oficial de Servicios Públicos (desde agosto de 1999).

---

De acuerdo con la Ley 142 de 1994 se cambió la naturaleza jurídica de empresa Oficial en empresa de Servicios Públicos Mixta de acuerdo a la ley 142 de 1994 y según escritura pública No 1669 de septiembre 15 de 2000 de la notaría novena de Barranquilla.

<sup>26</sup> Decreto 2121 de 1992. **ARTICULO 5o. OBJETO.-** Sin perjuicio de lo que disponga la ley eléctrica la Corporación tiene por objeto realizar todo tipo de actividades relacionadas con la generación y transmisión de energía.

<sup>27</sup> Artículo 6 del Decreto 2121 de 1992.

En esas condiciones, la demandante tenía por objeto realizar todo tipo de actividades relacionadas con la generación y transmisión de energía, y en desarrollo de esa labor, podía ejecutar, entre otras, la de compra y venta de energía.

De acuerdo con las normas tributarias del impuesto de industria y comercio, vigentes para los años 1995 a 1999, la actividad de generación estaba regulada por la Ley 51 de 1987. Por su parte, la actividad de comercialización estaba regulada o bien por la Ley 14 de 1983 o bien por las normas de orden departamental o municipal expedidas para el efecto, o bien por la Ley 142 de 1994 (a partir de su vigencia<sup>28</sup>), en concordancia con la Ley 383 de 1997 (a partir de su vigencia<sup>29</sup>).

En ese contexto legal, si una entidad territorial formulaba una liquidación oficial por varios periodos, debía tener en cuenta las normas vigentes que regulaban el ICA por cada período.

### **Análisis del caso concreto**

En el caso concreto se aprecia que en los actos acusados, el Distrito de Barranquilla formuló liquidación oficial a CORELCA S.A., por la actividad de comercialización de energía a usuarios no regulados ubicados en la jurisdicción de Barranquilla y en otras jurisdicciones, durante los años gravables 1995 a abril de 1999.

Conforme con la Resolución- Liquidación de Aforo 029 del 25 de noviembre de 1999, el fundamento de la decisión fue el siguiente:

*“4. Evaluando la información proveniente del propio contribuyente en cuanto a facturación por ventas (comercialización) a usuarios no regulados y facturación por venta de energía, ha de determinarse el monto del impuesto a imponer por cada año gravable en su modalidad de actividad comercial, conforme lo regula la ley 14 de 1983 y la ley 383 de 1997, en concordancia con la tarifa municipal estipulada por el acuerdo municipal para la actividad. (...)”*

En la parte considerativa de los actos administrativos se precisa que se evaluó la facturación por ventas a usuarios no regulados y en la parte resolutive cuantificó el monto del impuesto, de los intereses y de las sanciones.

En ese contexto, como se precisó anteriormente, la normatividad tributaria sobre ICA vigente para los años 1995 a julio de 1997 era clara en cuanto a que las empresas generadoras eran sujeto pasivo del ICA por la actividad de generación, caso en el cual, el impuesto se calculaba conforme con las reglas del artículo 7º de la Ley 56 de 1981.

No había claridad, hasta antes de la expedición de la Ley 383 de 1997, si estaba gravada con ICA la venta de energía generada y la venta de energía adquirida. Conforme se precisó anteriormente, se interpretó que la venta de energía generada estaba gravada en los términos del artículo 7 de la Ley 56 de 1981 y del artículo 77 de la Ley 49 de 1990. En cambio, la venta de energía adquirida, en los

<sup>28</sup> Diario Oficial No. 41.433 de 11 de julio de 1994.

<sup>29</sup> Entró a regir el 14 de julio de 1997, según la publicación en el Diario Oficial No. 43.083.

términos de la Ley 14 de 1983 y los estatutos tributarios territoriales correspondientes.

Esta Sala, en sentencias recientes precisó que el artículo 77 de la Ley 49 de 1990 no era aplicable al caso, puesto que la Ley 56 de 1981 había regulado el tema en el sentido de gravar la actividad de generación en las condiciones de esa ley y del Decreto reglamentario, lo que implicaba gravar a las generadoras sobre una base gravable especial cuantificada en 5 pesos por kv generado y no sobre los ingresos brutos percibidos por la actividad de comercialización en la sede fabril, porque el tributo se distribuía en proporción a los municipios sobre cuyas jurisdicciones se instalaban los activos para desarrollar la actividad de explotación de las obras de generación de energía eléctrica.

Ahora bien, sobre la comercialización de energía distinta a la generada, la Sala considera pertinente que sí era viable aplicar la Ley 14 de 1983 y los estatutos tributarios territoriales que gravaran esa actividad, respetando los presupuestos de la Ley 14.

Sin embargo, como a partir de la expedición de las Leyes 142 de 1994 y 383 de 1997, el legislador estableció las reglas de causación del ICA, en atención al nuevo esquema de prestación del servicio público domiciliario de energía eléctrica, la Sala precisa que a partir de la vigencia de esas normas debe atenderse a lo allí dispuesto.

Para el caso concreto, se evidencia, entonces, que el Distrito de Barranquilla hizo bien en invocar en los actos demandados la Ley 14 de 1983, el Estatuto Tributario del Distrito y la Ley 383 de 1997.

Si bien la Ley 383 de 1997 regula las condiciones en que se debe tributar el ICA dentro del nuevo esquema de prestación de servicio público domiciliario de energía eléctrica previsto en la Ley 142 de 1994, para efectos tributarios la Ley 383 sí le era aplicable a CORELCA S.A. a partir de agosto de 1999, pues regulaba una de las actividades que de por sí ya ejecutaba la empresa, como era la comercialización.

Ahora bien, lo que la demandante le cuestiona al Distrito de Barranquilla es el hecho de haber fijado el impuesto sobre una base gravable errada, pues, a su juicio, no debió tomar los ingresos brutos percibidos por la comercialización, sino que debió tomar los ingresos por la comercialización de la energía no generada a usuarios no regulados ubicados en la jurisdicción del Distrito de Barranquilla.

La Sala considera que le asiste razón a la demandante, ya que, por las razones ampliamente expuestas, el Distrito debió liquidar el impuesto sobre los ingresos que obtuvo CORELCA por la comercialización de energía no generada, y no sobre los ingresos obtenidos por la generación y comercialización de la energía generada.

Ahora, si bien CORELCA alegó que sólo debía pagar el impuesto de industria y comercio sobre los ingresos de energía adquirida y vendida exclusivamente en la jurisdicción del Distrito de Barranquilla y no en otras jurisdicciones del País, la Sala advierte, de la prueba aportada, que la parte actora comercializó energía a usuarios no regulados, pero de esa prueba no es posible advertir si tales usuarios estaban ubicados en la jurisdicción de Barranquilla o en otras jurisdicciones del País, razón por la cual, la Sala no analizará las posibles implicaciones fiscales que podría tener tal circunstancia.

En consecuencia, la Sala reliquidará el impuesto de la parte actora sobre los ingresos derivados de la comercialización de energía adquirida con destino a usuarios no regulados, conforme con las pruebas que obran en el expediente.

Ahora bien, en el caso concreto, la demandante puso de presente que la actividad de comercialización se grava a la tarifa del 8 x mil, prevista en el Estatuto Tributario del Distrito de Barranquilla.

Habida cuenta de que el Distrito de Barranquilla no controvertió ese hecho, la Sala reliquidará el impuesto a esa tarifa, sobre el promedio mensual de ingresos brutos del año inmediatamente anterior, obtenidos por la demandante por concepto de comercialización de la energía “no generada”; esto es, la importada o transada en el mercado mayorista.

Ahora bien, aunque esta regla se aplicaría para el impuesto causado por los años 1995 a julio de 1997, puesto que a partir de esa fecha entró a regir la Ley 383 de 1997, la Sala pone de presente que las reglas para aplicar el impuesto no cambian.

En efecto, conforme con la Ley 14 de 1983, la venta de energía se gravaría sobre el promedio mensual de ingresos brutos del año inmediatamente anterior, en la jurisdicción del domicilio del vendedor, pues es ahí donde se realiza la actividad gravada.<sup>30</sup>

La tarifa a aplicar, sería la del Estatuto Tributario del Distrito de Barranquilla. En el mismo sentido, de conformidad con el numeral tercero del artículo 57 de la Ley 383 de 1997, el impuesto se causa en el municipio que corresponda al domicilio del vendedor, sobre el valor promedio mensual facturado. La tarifa a aplicar, sería la prevista en el Estatuto Tributario del Distrito de Barranquilla.

En el caso concreto está probado que CORELCA S.A. E.S.P. para la época de ocurrencia de los hechos, tenía su domicilio principal en la ciudad de Barranquilla-Atlántico, conforme lo precisaba el artículo 2º del Decreto 2121 de 1992.<sup>31</sup> Por lo tanto, en relación con la actividad de comercialización de energía adquirida con destino a usuarios no regulados, sea aplicando la Ley 14 de 1983 o el artículo 57 de la Ley 383 de 1997 y el Estatuto Tributario del Distrito de Barranquilla, CORELCA es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio en la jurisdicción de Barranquilla, pero por todas las ventas.

En los actos demandados, el Distrito de Barranquilla liquidó el impuesto de industria y comercio a cargo de CORELCA, por las “ventas (comercialización) a usuarios no regulados y facturación por venta de energía”, de los años 1995, 1996, 1997, 1998 y 1999 (hasta abril), de la siguiente manera:

**Año 1995:**

<b>VENTAS NETA KWH</b>	<b>TARIFA PROMEDIO</b>	<b>VENTAS BRUTAS</b>
----------------------------	----------------------------	----------------------

<sup>30</sup> El doctrinante Antonio Quiñones Montealegre dice que “La territorialidad del tributo se predica de la jurisdicción en donde se realiza el hecho generador tipificado por la ley y no la materia imponible como hecho económico que lo antecede, puesto que la obligación tributaria principal o de pago del tributo nace a la vida jurídica por la realización de un supuesto normativo, es decir, de la realización de la actividad que la ley define como gravable, y no de la existencia de la materia imponible, o sea, la riqueza susceptible de ser incidida con el impuesto.”

Antonio Quiñones Montealegre. El Impuesto de Industria y Comercio. Conflictos y propuesta de Reforma. Colección Textos de Jurisprudencia. Bogotá. Editorial Universidad del Rosario. 2009

<sup>31</sup> Artículo 2º. DOMICILIO. Para todos los efectos legales el domicilio de la Corporación continuará siendo la ciudad de Barranquilla, Departamento del Atlántico. (...)

2.638.823.080	38,98	102.861.323.658,40
<b>VENTAS</b>	<b>TASA INDUSTRIA Y COMERCIO ACUERDO 004/97</b>	<b>IMPUESTO A PAGAR</b>
102.861.323.658,40	8 X 1000	822.890.589,27
<b>SUBTOTAL</b>		<b>822.890.589,27</b>

**Año 1996:**

<b>VENTAS NETA KWH</b>	<b>TARIFA PROMEDIO</b>	<b>VENTAS BRUTAS</b>
5.720.879.841,00	48,52	277.577.072.418,12
<b>VENTAS</b>	<b>TASA INDUSTRIA Y COMERCIO ACUERDO 004/97</b>	<b>IMPUESTO A PAGAR</b>
277.577.072.418,02	8 X 1000	2.220.616.579,34
<b>SUBTOTAL</b>		<b>2.220.616.579,34</b>

**Año 1997:**

<b>VENTAS NETA KWH</b>	<b>TARIFA PROMEDIO</b>	<b>VENTAS BRUTAS</b>
7.785.579.062,00	55,51	432.177.493.731,62
<b>VENTAS</b>	<b>TASA INDUSTRIA Y COMERCIO ACUERDO 004/97</b>	<b>IMPUESTO A PAGAR</b>
432.177.493.731,62	8 X 1000	3.457.419.949,85
<b>SUBTOTAL</b>		<b>3.457.419.949,85</b>

**Año 1998:**

<b>VENTAS NETA KWH</b>	<b>TARIFA PROMEDIO</b>	<b>VENTAS BRUTAS</b>
6.644.002.641,00	66,68	443.022.096.101,88
<b>VENTAS</b>	<b>TASA INDUSTRIA Y COMERCIO ACUERDO 004/97</b>	<b>IMPUESTO A PAGAR</b>
443.022.096.101,88	8 X 1000	3.544.176.768,82
<b>SUBTOTAL</b>		<b>3.544.176.768,82</b>

**Año 1999:**

<b>VENTAS NETA KWH</b>	<b>TARIFA PROMEDIO</b>	<b>VENTAS BRUTAS</b>
1.538.139.950,00	73	112.284.216.350,00
<b>VENTAS</b>	<b>TASA INDUSTRIA Y COMERCIO ACUERDO 004/97</b>	<b>IMPUESTO A PAGAR</b>

112.284.216.350,00	8 X 1000	898.273.730,80
<b>SUBTOTAL</b>		<b>898.273.730,80</b>

Aun cuando los actos no explican la forma en que se hizo el cálculo del impuesto, de la liquidación se desprende que tomó el total de la venta neta de energía en KWH y lo multiplicó por el precio promedio del KWH. Al resultado anterior le aplicó la tarifa de 8 x mil, fijada en el Acuerdo 004 de 1997.

El total de la energía vendida en KWH durante dichos años, fue tomado de la relación visible en el folio 35 del expediente que, según el Distrito de Barranquilla, fue aportada por la demandante

De las anteriores situaciones la Sala advierte lo siguiente:

Que a pesar de que el numeral 3º del artículo 51 de la Ley 383 de 1997 y el artículo 33 de la Ley 14 de 1983 disponen que la base gravable del impuesto de industria y comercio, por la actividad de comercialización de energía, se calcula sobre el valor promedio mensual facturado por las ventas de energía y sobre el promedio mensual de ingresos brutos del año inmediatamente anterior, respectivamente, en los actos demandados el municipio tomó el total de las ventas de energía en KWH (Generador-comercializador)<sup>32</sup> y lo multiplicó por la tarifa promedio prevista en el Estatuto Tributario del Distrito, esto es, le aplicó la tarifa del 8 x mil, fijada en el artículo 57 del Acuerdo 004 de 1999 (Estatuto Tributario de Distrito Industrial y Portuario de Barranquilla), correspondiente a “Demás sectores comerciales”.

En ese orden, para la Sala es evidente que la entidad demandada incurrió en una indebida aplicación de las normas que regulan el impuesto de industria y comercio para la actividad de comercialización de energía eléctrica a usuarios no regulados, toda vez que liquidó el impuesto sobre una base gravable diferente a la establecida por el numeral tercero del artículo 51 la Ley 383 de 1997<sup>33</sup> y por el artículo 33 de la Ley 14 de 1983<sup>34</sup>.

Esta situación, a juicio de la Sala, configura una falsa motivación del acto, por indebida interpretación de las normas que regulan el impuesto de industria y comercio para el sector eléctrico, porque a pesar de que la Administración consideró que la demandante sí era sujeto pasivo del impuesto, calculó el impuesto a partir de todos los ingresos obtenidos por CORELCA, sin discriminar cuáles correspondían a la actividad de comercialización de energía, generada y no generada, a usuarios no regulados.

No obstante, si bien la demandada no aplicó la norma especial correspondiente, esta actuación no eximía a CORELCA de la obligación de liquidar y pagar el impuesto.

En consecuencia, el cargo de nulidad prospera y, por tanto, es procedente la reliquidación del impuesto solicitada por la demandante.

### **Reliquidación del impuesto**

<sup>32</sup> Valores tomados del cuadro “CORELCA-GENERADOR VENTAS (KWH) AÑOS 1995-1999, folio 207 cuaderno de antecedentes)

<sup>33</sup> Para los periodos posteriores a esta ley

<sup>34</sup> Para los periodos posteriores a esta ley y anteriores a la ley 383 de 1997.

En el expediente obran las siguientes pruebas que acreditan los ingresos obtenidos por la demandante por la venta de energía eléctrica, así:

- Cuadro denominado "CORELCA-GENERADOR VENTAS (KWH) AÑOS 1995-1999", en el que se relaciona el total de las ventas de energía que hizo CORELCA en calidad de Generador-comercializador y Generador-Generador (fl. 207 antecedentes), así:

	1995	1996	1997	1998	1999 (hasta abril)
<b>Generador-comercializador</b>	2.638.823.080 KWH	5.720.879.841 KWH	7.528.397.892 KWH	6.044.698.391 KWH	1.538.139.950 KWH
<b>Generador-generador</b>	0	0	257.181.170 KWH	599.304.250 KWH	1.538.139.950 KWH

- Cuadro denominado "CORELCA-COMERCIALIZADOR VENTAS A USUARIOS NO REGULADOS (KWH) AÑOS 1995-1999", en el que se discrimina el total de las ventas que hizo CORELCA (fl. 206 antec.) así:

1995	1996	1997	1998	1999 (hasta abril)
296.594.172 KWH	613.712.813 KWH	700.424.535 KWH	804.314.275 KWH	210.763.883 KWH

- Cuadros denominados "INGRESOS AÑO 1995", "INGRESOS AÑO 1996", "INGRESOS AÑO 1997", "INGRESOS AÑO 1998" y "INGRESOS AÑO 1999", suscritos por el REVISOR FISCAL de CORELCA, en el que se totalizan los ingresos que obtuvo la empresa en los años 1998 y 1999 así:

	1995	1996	1997	1998	1999
TOTAL INGRESOS	\$ 414.428.897.579	\$ 443.309.819.507	\$ 663.797.666.034	\$ 776.358.791.187	\$ 697.059.397.926

Del total de ingresos, se registra por energía vendida a usuarios no regulados, para el año 1995, \$ 29.923.440.226; 1996, \$29.779.964.471; 1997, \$38.878.846.595; 1998 \$47.423.630.664 y, para el año 1999, \$47.317.140.897. (Fls. 41, 49, 56, 63 y 70 del escrito de corrección de demanda).

Del análisis de la anterior información, la Sala observa que en el caso de la venta de energía a usuarios no regulados existe una diferencia entre los valores que fueron aportados por la demandante con ocasión de la respuesta al emplazamiento en el cuadro denominado "CORELCA-COMERCIALIZADOR VENTAS A USUARIOS NO REGULADOS (KWH) AÑOS 1995-1999" y los aportados con la corrección de la demanda en los cuadros "INGRESOS" para los años 1995, 1996, 1997, 1998 y 1999.

Sin embargo, a pesar de tal diferencia, los certificados del Revisor fiscal que aportó la demandada con la corrección de la demanda acreditan ciertos ingresos que demuestran los hechos que pretende hacer valer, y que fueron tomados de la contabilidad de la empresa, lo cual no fue controvertido por el Distrito de Barranquilla.

Por tanto, la Sala tomará los ingresos certificados por el revisor fiscal, para liquidar el impuesto por dichos períodos.

En cuanto a la tarifa del impuesto, como esta no fue objeto de discusión por las partes, la Sala no hará consideración alguna al respecto. Por tanto, se confirmará la tarifa aplicada en los actos acusados.

En consecuencia, el impuesto por los años 1995, 1996, 1997, 1998 y 1999 (abril) a cargo de CORELCA, por la realización de la actividad de comercialización (compra venta) de energía eléctrica a usuarios no regulados es el siguiente:

**a) Año 1995**

<b>Total venta energía a usuarios no regulados (promedio mensual facturado)</b>	<b>Tarifa impuesto</b>	<b>Total impuesto a pagar</b>
\$ 29.923.440.226	8 x mil	\$ 239.387.521

**b) Año 1996**

<b>Total venta energía a usuarios no regulados (promedio mensual facturado)</b>	<b>Tarifa impuesto</b>	<b>Total impuesto a pagar</b>
\$ 29.779.964.471	8 x mil	\$ 238.239.715

**c) Año 1997**

<b>Total venta energía a usuarios no regulados (promedio mensual facturado)</b>	<b>Tarifa impuesto</b>	<b>Total impuesto a pagar</b>
\$ 38.878.846.595	8 x mil	\$ 311.030.772

**d) Año 1998**

<b>Total venta energía a usuarios no regulados (promedio mensual facturado)</b>	<b>Tarifa impuesto</b>	<b>Total impuesto a pagar</b>
---------------------------------------------------------------------------------	------------------------	-------------------------------

\$ 47.423.630.664	8 x mil	\$ 379.389.045
-------------------	---------	----------------

**e) Año 1999 (hasta abril)**

<b>Total venta energía a usuarios no regulados (promedio mensual facturado)</b>	<b>Tarifa impuesto</b>	<b>Total impuesto a pagar</b>
\$ 15.772.380.299	8 x mil	\$ 126.179.042

Conforme con la anterior liquidación, CORELCA debió declarar y pagar por concepto del impuesto de industria y comercio en el Distrito de Barranquilla, por el desarrollo de la actividad de comercialización (compra venta) de energía a usuarios no regulados, para las vigencias fiscales 1995, 1996, 1997, 1998 y 1999 (hasta abril), la suma de **\$ 1.294.226.095**.

**Sanción por no declarar, sanción por extemporaneidad, impuesto complementario de avisos y tableros e intereses moratorios**

De otra parte, la Sala observa que los actos acusados, además de liquidar el impuesto, fijaron el impuesto complementario de avisos y tableros, los intereses moratorios del artículo 635 del E.T. e impusieron sanción por no declarar del 10% y por extemporaneidad para los años 1995, 1996, 1997 y 1998 del 200% y para el año 1999 del 100%.

La demandante, con ocasión del recurso de apelación, manifestó su inconformidad frente a las sanciones impuestas y al impuesto de avisos y tableros, porque, en primer lugar, no se configuró el hecho generador del impuesto de avisos y tableros, y, en segundo lugar, porque no era legal imponer simultáneamente sanción por no declarar y sanción por extemporaneidad por unos mismos hechos, a pesar de que los presupuestos son independientes.

Al efecto, la Sala pone de presente que dichos aspectos no fueron objeto de discusión en vía gubernativa, ni con la demanda y su corrección, razón por la cual no sería pertinente hacerlo en esta instancia.

Sin embargo, la Sala considera pertinente pronunciarse frente a las sanciones impuestas, porque es evidente que el Distrito de Barranquilla incurrió en una evidente vía de hecho, por grave defecto sustantivo, al imponerle a la demandante una sanción por no declarar y, al tiempo, una sanción por extemporaneidad frente a un mismo presupuesto de hecho imputable a la actora: el hecho de no declarar. Esta situación, a juicio de la Sala, vulneró el derecho fundamental al debido proceso de la demandante.<sup>35</sup>

<sup>35</sup> La Corte Constitucional ha precisado que una vía de hecho "se produce cuando quien efectúa, sea una decisión judicial o administrativa, en forma arbitraria y con fundamento en su única voluntad, actúa en franca y absoluta desconexión con la voluntad del ordenamiento jurídico, vulnerando o amenazando derechos fundamentales."

Así mismo, ha definido que existe un grave defecto sustantivo, cuando la decisión se encuentra basada en una norma claramente inaplicable al caso. (Sentencia T-1051/2006).

En efecto, conforme lo ha dicho esta Sección, la sanción por extemporaneidad en la presentación de declaraciones tributarias y la sanción por no declarar el impuesto, parten de presupuestos diferentes para su configuración.

En el caso de la sanción por no declarar, el obligado a hacerlo incumple de manera absoluta con su deber formal de presentar la declaración tributaria en el plazo inicialmente fijado por la ley, es decir, se parte de la inexistencia de una declaración. En tanto que en la sanción por extemporaneidad, se parte del presupuesto de que aun cuando existe un incumplimiento del deber formal de declarar, este no es absoluto, por cuanto tal incumplimiento puede ser subsanado con posterioridad, por voluntad del obligado o por requerimiento de la Administración. Es decir, lleva implícita la presentación de una declaración.

Como en este caso es un hecho no discutido que CORELCA no presentó las declaraciones de ICA por la actividad de comercialización de energía no generada a usuarios no regulados, se hace acreedora a la sanción por no declarar consagrada en el artículo 194 del "Estatuto Tributario del Distrito Industrial y Portuario de Barranquilla" (Acuerdo 004 del 10 de febrero de 1999), pero únicamente respecto del año gravable 1999.

Con respecto a los años 1995, 1996, 1997 y 1998, el Distrito de Barranquilla liquidó la sanción con fundamento en el mismo Acuerdo del año 1999, sin tener en cuenta que dicho acto entró en vigencia con posterioridad a la ocurrencia del hecho sancionado. Por lo tanto, la Sala considera que los actos demandados violaron el artículo 29 de la Constitución Política.

En consecuencia, en la liquidación de la sanción por no declarar el ICA para el año gravable 1999 quedará así:

<b>Total ICA + AVISOS</b>	
<b>Año 1999</b>	\$ 182.959.611
<b>Sanción por no declarar</b>	10%
<b>Total sanción:</b>	<b>\$ 18.295.961</b>

#### **Liquidación del impuesto a cargo de la demandante**

Conforme con lo dicho anteriormente, la Sala propone una nueva liquidación del Impuesto de Industria y Comercio, por los años gravables 1995 a 1999 (abril), a cargo de la demandante, así:

#### **1) AÑO 1995**

##### **- Por industria y comercio**

<b>Total venta energía a usuarios no regulados (promedio mensual facturado)</b>	<b>Tarifa impuesto</b>	<b>Total ICA a pagar</b>
\$ 29.923.440.226	8 x mil	\$ 239.387.521

- Por avisos y tableros

\$ 239.378.521 x 15% = \$ 35.906.778

**Total ICA + Avisos y tableros año 1995: \$ 275.294.299**

**2) AÑO 1996**

- Por industria y comercio

Total venta energía a usuarios no regulados (promedio mensual facturado)	Tarifa impuesto	Total ICA a pagar
\$ 29.779.964.471	8 x mil	\$ 238.239.715

- Por avisos y tableros

\$ 238.239.715 x 15% = \$ 35.735.957

**Total ICA + Avisos y tableros año 1996: \$ 274.975.672**

**3) AÑO 1997**

- Por industria y comercio

Total venta energía a usuarios no regulados (promedio mensual facturado)	Tarifa impuesto	Total ICA a pagar
\$ 38.878.846.595	8 x mil	\$ 311.030.772

- Por avisos y tableros

\$ 311.030.772 x 15% = \$ 46.654.615

**Total ICA + Avisos y tableros año 1996: \$ 357.685.387**

**4) AÑO 1998**

- Por industria y comercio

Total venta energía a usuarios no regulados (promedio	Tarifa impuesto	Total ICA a pagar
-------------------------------------------------------	-----------------	-------------------

<b>mensual facturado)</b>		
\$ 47.423.630.664	8 x mil	<b>\$ 379.389.045</b>

- Por avisos y tableros

\$ 379.389.045 x 15% = \$ 56.908.356

**Total ICA + Avisos y tableros año 1998: \$ 436.297.401**

**5) AÑO 1999 (hasta abril)**

- Por industria y comercio

<b>Total venta energía a usuarios no regulados (promedio mensual facturado)</b>	<b>Tarifa impuesto</b>	<b>Total ICA a pagar</b>
\$ 15.772.380.299	8 x mil	<b>\$ 126.179.042</b>

- Por avisos y tableros:

\$ 378.537.127 x 15% = \$ 56.780.569

- Por sanción por no declarar: \$ 18.295.961

- Total ICA + sanción + Avisos y tableros año 1999: \$ 201.255.572

**TOTAL ICA + SANCIONES + AVISOS Y TABLEROS**

**AÑOS 1995, 1996, 1997, 1998 Y 1999:**

**\$ 1.545.508.331**

**Intereses moratorios a cargo de la demandante**

En cuanto a los intereses moratorios causados a cargo de la parte actora, éstos deberán ser liquidados por el Distrito de Barranquilla a las tasas vigentes para la ocurrencia de los hechos y sobre el valor del impuesto que aquí se propone, en los términos del artículo 635 del E.T.

**Devolución de pagos hechos por la demandante**

La demandante, en el escrito de corrección de la demanda, solicitó, a título de restablecimiento del derecho, la devolución de las sumas de dinero que pagó al Distrito de Barranquilla, por concepto del impuesto de industria y comercio de los años gravables 1995 1996, 1997, 1998 y 1999, junto con sus respectivos intereses, hasta la fecha de devolución, y previo descuento del impuesto que le corresponda cancelar.

Para el efecto, puso de presente que suscribió un convenio de pago con el Distrito de Barranquilla, para cubrir el levantamiento del embargo de dineros y la suspensión del proceso de cobro coactivo del ICA de los años 1995, 1996, 1997,

1998 y 1999. Dijo que en el convenio se pactó el pago de \$ 15.140.000.000 en 5 contados de \$ 2.428.000.000 cada uno, y \$ 3.000.000.000 con los dineros recaudados por causa del embargo efectuado.

Agregó que en virtud del anterior convenio ha hecho 13 pagos al Distrito de Barranquilla, que en total suman \$ 8.247.000.000, incluidos los \$ 3.000.000.000 embargados por la demandada. Para el efecto aportó los correspondientes comprobantes de pago así:

<b>Fecha</b>	<b>No. comprobante</b>	<b>Valor</b>	<b>Folio escrito de corrección de la demanda</b>
	EMBARGO	\$ 3.000.000.000	87 A 89 c. antec.
10 mayo/00	170481	\$ 300.000.000	34
10 mayo/00	170482	\$ 700.000.000	32
17 mayo/00	15204	\$ 296.935.000	31
17 mayo/00	15205	\$ 631.065.000	30
17 mayo/00	15206	\$ 500.000.000	29
9 junio/00	170609	\$ 673.193.575	27
9 junio/00	170611	\$ 326.806.425	28
4 julio/00	15352	\$ 200.000.000	23
4 julio/00	15353	\$ 800.000.000	26
10 julio/00	170714	\$ 161.320.425	25
10 julio/00	170715	\$ 266.679.575	24
10 julio/00	170716	\$ 300.000.000	22
10 julio/00	170718	\$ 91.000.000	21
<b>TOTAL</b>		<b>\$ 8.247.000.000</b>	

Al respecto se precisa que en las acciones de nulidad y restablecimiento del derecho de actos administrativos de carácter particular y concreto, si se declara la nulidad del acto, el restablecimiento "*in natura*" equivale a la inaplicación del acto por las partes, según corresponda.

Así, en asuntos tributarios, la nulidad del acto de liquidación de impuesto conlleva como restablecimiento para el demandante, la inaplicación del acto, en el sentido de no estar obligado a pagar el mayor impuesto; y, para el demandado, en el sentido de estar imposibilitado de ejecutar al demandante por el impuesto establecido.

Lo anterior sin perjuicio del derecho que le asiste a la demandante de solicitar la devolución de las sumas pagadas en exceso.

Por lo tanto, la sala no accederá a tal pretensión.

### **Conclusión**

Por las consideraciones expuestas, la Sala revocará el fallo proferido por el *a quo*, en cuanto denegó las pretensiones de la demanda.

En su reemplazo, se declarará la nulidad de las Resoluciones 29 del 25 de noviembre de 1999, proferida por el Jefe de la División de Impuestos Distritales de Barranquilla y 001 del 17 de febrero de 2000, proferida por el Jefe del Departamento de Impuestos Distritales de Barranquilla.

Como consecuencia de lo anterior, y a título de restablecimiento del derecho, se modificará la liquidación del impuesto de industria y comercio para las vigencias fiscales 1995, 1996, 1997, 1998 y 1999 (abril), a cargo de CORELCA S.A., tomando como base gravable el total de ingresos que recibió por la comercialización de energía eléctrica importada a usuarios no finales en el Distrito de Barranquilla.

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

#### **F A L L A**

**REVÓCASE** la sentencia apelada. En su lugar, **DECLÁRASE** nulidad de las Resoluciones 29 del 25 de noviembre de 1999, proferida por el Jefe de la División de Impuestos Distritales de Barranquilla y 001 del 17 de febrero de 2000, proferida por el Jefe del Departamento de Impuestos Distritales de Barranquilla.

A título de restablecimiento del derecho **FÍJASE** como nueva la liquidación del impuesto de industria y comercio para las vigencias fiscales 1995, 1996, 1997, 1998 y 1999 (hasta abril), a cargo de CORELCA S.A., la inserta en la parte considerativa de esta providencia.

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

Esta providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

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

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**

**WILLIAM GIRALDO GIRALDO**

**CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ**

