



**COBRO COACTIVO – Es diferente al proceso de determinación de impuestos / AUTO ADMISORIO DE LA DEMANDA – No suspende el proceso de cobro pero si el remate**

Sobre el particular se precisa que el demandante interpreta de manera errónea los artículos 720 y 835 del E.T. porque, en efecto, uno es el proceso de determinación de impuestos y otro el proceso de cobro coactivo. Para que se inicie el proceso de cobro, es indispensable que se surta el proceso de determinación del impuesto porque de este proceso deviene el título ejecutivo objeto de cobro. Y, si bien la autoridad tributaria puede iniciar el proceso de cobro coactivo una vez que queda en firme la liquidación oficial, esa circunstancia no constituye obstáculo para presentar la demanda ante la jurisdicción. Es más, presentada la demanda, el artículo 835 del E.T. dispone que su admisión, no suspende el proceso de cobro, pero sí el remate. En consecuencia, no prospera la excepción de inepta demanda.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 720 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 835

**IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO PARA EL SECTOR ELECTRICO – Hecho generador**

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. Teniendo en cuenta que la empresa demandante es una empresa multipropósito, la Empresa de Energía del Pacífico S.A. E.S.P. está en la obligación de declarar el impuesto de industria y comercio por las cuatro actividades. Pero, para el efecto, es importante determinar la jurisdicción territorial en la que se desarrolla cada actividad.

**FUENTE FORMAL:** LEY 56 DE 1981 - ARTÍCULO 7 / LEY 383 DE 1997-ARTÍCULO 51

**NOTA DE RELATORIA:** Sobre el impuesto de industria y comercio para el sector eléctrico se reitera sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, de 23 de julio de 2009, Rad. 16228, M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

**CARGOS POR CAPACIDAD Y SERVICIO DE REGULACION SECUNDARIA DE FRECUENCIA – Los ingresos que se perciban por éstas no se encuentran gravados con el impuesto de industria y comercio de forma autónoma porque son actividades inherentes a la de generación de energía / CARGO POR CAPACIDAD - Concepto**

Al respecto, precisa la Sala que los cargos por capacidad y servicio de regulación secundaria de frecuencia son actividades que están subsumidas en la actividad de generación de energía eléctrica y, por lo tanto, se gravan en cabeza del generador sobre la capacidad instalada. Eso es así porque el “cargo por confiabilidad”, antes denominado “cargo por capacidad”, es un mecanismo de mercado que permite proporcionar la señal de largo plazo requerida para promover la expansión del parque de generación en el País y, además, permite asegurar que los recursos de generación estén disponibles para abastecer la demanda en situaciones de

escasez de energía y que ese abastecimiento se efectúe a un precio eficiente. En esas condiciones, si bien las empresas generadoras perciben ingresos por el cargo por confiabilidad, no debe perderse de vista que esa actividad es propia de la generación porque se requiere de generadores que tengan activos capaces de producir energía firme durante condiciones críticas de abastecimiento para garantizar la confiabilidad en el suministro de energía en el largo plazo a precios eficientes. En consecuencia, para efectos del impuesto de industria y comercio, los ingresos que perciben las empresas de servicios públicos domiciliarios por cargos por capacidad, hoy denominados cargos por confiabilidad, no se encuentran gravados de forma autónoma porque al ser una actividad inherente a la actividad de generación, el ICA se grava en los términos del artículo 7 de la Ley 56 de 1981, esto es, sobre la capacidad instalada. En el mismo sentido, el servicio de regulación secundario de frecuencia es una actividad inherente a la generación en la medida que el AGC (Automatic Generation Control) “constituye el equipo de control de algunas plantas que permite regular los cambios de generación para nivelar las variaciones de la carga”.

**SERVICIO DE TRANSMISION REGIONAL Y LOCAL – Se causa el impuesto de industria y comercio en el municipio donde esté la subestación / INDUSTRIA Y COMERCIO PARA LAS EMPRESAS DEL SECTOR ELECTRICO – Sujetos pasivos / EMPRESAS DE SERVICIOS PUBLICOS DOMICILIARIOS - Son sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio**

En cuanto al servicio de transmisión regional y local: el numeral 2 del artículo 51 de la Ley 383 de 1997 dispone que en las actividades de transmisión y conexión de energía eléctrica, el impuesto se causa en el municipio en donde se encuentra ubicada la subestación sobre los ingresos promedios obtenidos en dicho municipio. Los sujetos pasivos del impuesto por esta actividad son las empresas de servicio público domiciliario que desarrollen esa actividad en calidad de operadores de red (OR) del sistema de transmisión regional (STR) o del sistema de transmisión local (SDL). Tratándose de empresas multipropósito, debe tenerse en cuenta que estas pueden o no pueden ser las propietarias de las subestaciones porque de acuerdo con el Artículo 28 de la Ley 142 de 1994, cualquier persona, tiene el derecho a construir redes para prestar servicios públicos sin que para ello tenga que constituirse en una Empresa de Servicios Públicos. Sin embargo, como los activos requeridos para desarrollar la actividad pueden ser usados por un tercero para prestar el servicio de energía eléctrica y ese servicio solo puede ser prestado por las empresas de servicios públicos domiciliarios, se precisa que el sujeto activo del ICA por la transmisión y conexión, son las empresas de servicios públicos domiciliarios que sean operadores de red, sean o no propietarias de las subestaciones. Ahora bien, el No. 2 del artículo 51 de la Ley 383 de 1997 dispone que el responsable del impuesto debe pagarlo sobre los ingresos promedios obtenidos en el municipio en cuya jurisdicción se encuentra ubicada la estación.

**FUENTE FORMAL:** LEY 383 DE 1997 – ARTICULO 51 NUMERAL 2 / LEY 142 DE 1994 – ARTICULO 28

**IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO PARA EL SECTOR ELECTRICO – Está regulado por la Ley 56 de 1981 y la Ley 383 de 1997**

La Sala reitera que el impuesto de industria y comercio para el sector eléctrico se encuentra regulado de manera especial en la ley 56 de 1981 y en la Ley 383 de 1997 y, por lo tanto, el servicio público domiciliario y las actividades complementarios de generación, transformación, distribución y comercialización no se pueden catalogar como simples actividades análogas a las previstas en la

Ley 14 de 1983. Consecuente con lo previsto en el artículo 365 de la Carta Política, el legislador reguló 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.

**FUENTE FORMAL:** LEY 56 DE 1981 / LEY 383 DE 1997

**CONEXION Y TRASMISSION DE ENERGIA ELECTRICA – Los ingresos percibidos por éstas actividades están gravados con el impuesto de industria y comercio**

En este orden de ideas, debe tenerse en cuenta que las normas citadas distinguen la actividad de generación de la actividad de transmisión y conexión. De ahí que, tratándose de empresas de servicios públicos domiciliarios de objeto múltiple, el artículo 18 de la Ley 142 de 1994 les exija llevar contabilidad independiente por cada una. La demandante, como se encuentra probado, es una empresa de objeto múltiple y, por tanto, era responsable del ICA, no solo por la actividad de generación y comercialización, sino también por la de transmisión y conexión.

**LIQUIDACION DE AFORO – Finalidad / LIQUIDACION DE REVISION – Objeto / DECLARACION TRIBUTARIA – Cuando es presentada por el contribuyente no procede preferir liquidación de aforo**

Conforme al artículo 66 de la Ley 383 de 1997, los municipios tienen la obligación de aplicar las normas del Estatuto Tributario, para efectos de las declaraciones y los procesos de fiscalización, liquidación oficial, imposición de sanciones, discusión y cobro de los impuestos municipales. Dentro de las liquidaciones oficiales de impuestos se encuentran la de aforo y la de revisión. La liquidación de aforo tiene por objeto que la Administración determine la obligación tributaria a cargo del contribuyente, cuando éste no ha cumplido el deber de declarar, estando obligado a ello (artículo 717 del Estatuto Tributario). El trámite previo a la liquidación de aforo es la expedición previa del emplazamiento para declarar y la imposición de la sanción por no declarar (artículos 643, 715 y 716 *ibídem*). La liquidación de revisión, por su parte, tiene por finalidad modificar, por una sola vez, las declaraciones privadas de los contribuyentes, para lo cual es necesaria la expedición del requerimiento especial (artículos 702 y 703 del Estatuto Tributario). En síntesis, el presupuesto para la práctica de la liquidación de aforo, es la inexistencia de la declaración a cargo del obligado, y para la de revisión, por el contrario, la existencia de aquélla, con el fin de modificar oficialmente su contenido.

**FUENTE FORMAL:** LEY 383 DE 1997 – ARTICULO 66 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 717 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 643 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 715 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 716 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 702 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 703

**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

## SECCION CUARTA

**Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS**

Bogotá D.C., Cuatro (4) de febrero de dos mil diez (2010)

**Radicación número: 76001-23-31-000-2003-3768-00(16921)**

**Actor: EMPRESA DE ENERGIA DEL PACIFICO S.A. E.S.P. EPSA**

**Demandado: MUNICIPIO DE DAGUA – VALLE**

### FALLO

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto contra la Sentencia del 17 de abril de 2007, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca en la acción de nulidad y restablecimiento del derecho. El Tribunal dispuso:

*“1) DECLARAR NULOS los siguientes actos administrativos:*

*La Resolución No. 017 de Julio 1 de 2003, en virtud de la cual el Municipio de Dagua, Valle, se liquida de Aforo el impuesto e impone sanciones por no declarar y por el no pago de impuesto de industria y Comercio y sus complementarios Avisos y Tableros por los años 1997 a 2002, a la EMPRESA PRODUCTORA DE ENERGÍA DEL PACÍFICO S.A., EPSA S.A. y,  
La Resolución No. 020 de 11 de Septiembre de 2003, expedida por la Tesorería Municipal de Dagua, Valle, en virtud de la cual se resolvió el recurso de reposición contra en (sic) anterior acto en el sentido de confirmarlo.*

*A título de restablecimiento del derecho DECLARASE que la EMPRESA PRODUCTORA DE ENERGÍA DEL PACIFICO S.A. EPSA S.A., No es acreedora a sanción alguna por no declarar en los periodos en mención.”*

ANTECEDENTES PROCESALES

### LA DEMANDA

La demandante solicitó que se decreten las siguientes pretensiones.

*“PRIMERO.*

*Que se declare la nulidad de las Resoluciones 017 de Julio 1 de 2003 “Por medio de la cual se liquida de Aforo el impuesto y las sanciones por el no pago del impuesto de Industria y Comercio y sus complementarios Avisos y Tableros en la Actividad de Servicios a la Empresa de Energía del Pacífico S.A. E.S.P.” EPSA S.A. E.S.P.” y se acumula para su cobro la sanción por no enviar información y no denunciar la actividad económica”, y la de la Resolución No. 020 de 11 de Septiembre de 2003, que confirma en todas sus partes la anterior, emanadas de la Tesorería Municipal de Dagua, por violación de las normas superiores a las cuales debieron sujetarse.*

*SEGUNDO. Que como restablecimiento del derecho de la Actora, se declare la firmeza de las declaraciones presentadas por la Actora ante el Municipio de Dagua*

*por los años gravables 1997, 1998, 1999, 2000, 2001 y 2002, ya que las actividades inherentes a la generación y comercialización de la energía generada están ya gravadas en tales liquidaciones privadas”*

Invocó como normas violadas las siguientes.

Por falta de aplicación del artículo 29 de la Constitución Política,

Por falta de aplicación de los artículos 702, 703, 705, 710 y 714 del E.T.

Por indebida aplicación de los artículos 715 y 717 del E.T.

Por violación directa del artículo 717 del E.T.

Por falta de aplicación del artículo 7 de la Ley 56 de 1981 y del artículo 5 de la Ley 57 de 1887.

Por errónea aplicación del artículo 51 de la Ley 383 de 1997 y artículo 198 del Decreto 1333 de 1968.

Por falta de motivación por violación del artículo 35 del C.C.A.

Por indebida aplicación de los artículos 641, 642, 649, 650-2 y 634 del E.T

El concepto de violación lo desarrolló así:

Adujo la demandante que presentó las declaraciones del impuesto de industria y comercio de los años gravables 2001 y 2002. Que no obstante lo anterior, el municipio demandado inició un procedimiento para aforar el tributo, actividad con la que vulneró el artículo 717 del E.T. que dispone que la administración puede determinar, mediante una liquidación de aforo, la obligación tributaria al contribuyente que no haya declarado. Que adicionalmente se vulneraron los artículos 702, 703, 712 y 717 del E.T. y el artículo 29 por falta de aplicación, porque el municipio debió iniciar el procedimiento para formular liquidación oficial de revisión.

Manifestó que de conformidad con el artículo 717 del E.T., la Administración contaba con cinco años, siguientes al vencimiento del plazo para declarar, para formular la liquidación de aforo. Que el Acuerdo 030 de 1996 del Concejo Municipal de Dagua no fijó plazo alguno para declarar y, por lo tanto, concluyó que debió asumirse que las liquidaciones por los años gravables de 1997 y 1998 eran extemporáneas, porque el plazo venció el 31 de diciembre de 2002 o, a más tardar, el 31 de julio de 2003, sea que se cuente el plazo a partir del vencimiento del año fiscal o, por tarde, a partir del vencimiento del primer semestre del año fiscal.

También adujo que obtuvo ingresos por concepto de cargo por disponibilidad, por servicio de regulación secundaria de frecuencia AGC, por servicio de Transmisión Regional STR y por servicio de transmisión local SDL, pero que el impuesto de industria y comercio por tales actividades se encuentran gravados conforme se estipula para la actividad de generación. En esa medida, dijo que la base gravable era la que establece el artículo 7 de la ley 56 de 1981 y la jurisdicción en la que se paga se regula por el No.2 del artículo 51 de la Ley 383 de 1997, que no era pertinente tratar esas actividad como cualquier actividad análoga a las establecidas en la Ley 14 de 1983 y mucho menos, gravarlas conforme lo estipula dicha ley.

En cuanto a la motivación de las sanciones que se impusieron al demandante, dijo que este era un elemento esencial de los actos administrativos y que se vulneró porque el municipio omitió por completo los fundamentos de hecho que motivaron su liquidación. En consecuencia, adujo que se vulneró el artículo 35 del

C.C.A.

Concretamente, respecto de la sanción por no declarar, adujo que no se configuró porque la demandante presentó las declaraciones de ICA oportunamente y porque, si el municipio no estaba de acuerdo en la liquidación, debió formular liquidación de revisión, más no liquidación de aforo. Que, en ese orden de ideas, la sanción por no declarar y la sanción por extemporaneidad son incompatibles y que, en consecuencia, no era pertinente que se le impusieran las dos.

En cuanto a la sanción por no informar la actividad económica y la sanción de mora, señaló que la demandante no incurrió en los hechos que tipifican esas faltas porque demostró que en el municipio demandado realiza dos tipos de actividades gravadas con el ICA, la actividad de generación y la de prestación del servicio público domiciliario, actividades respecto de las cuales acreditó el pago del impuesto. Insistió en que el cargo de capacidad por la planta Alto Anchicayá, por la regulación de frecuencia, por el STR y el SDL no son actividades de servicio autónomas, sino que, se encuentran subsumidas en la actividad industrial de generación de energía, actividad sobre la cual, retiró que pagó el impuesto correspondiente.

Respecto de la sanción por mora, señaló que también era improcedente porque para que se configure se requiere que el contribuyente no cancele oportunamente los impuestos a su cargo y que, en este caso, la demandante probó que los pagó oportunamente.

### **CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

El municipio de Dagua se opuso a la demanda porque consideró que la demandante desarrolló en el municipio tres actividades sujetas al impuesto de industria y comercio y que sólo acreditó el pago del impuesto por dos de esas actividades. Adujo que la demandante no inscribió la actividad de servicios que realizó en el municipio de Dagua, así como tampoco pagó el impuesto por esa actividad. Señaló que de la contabilidad e informes que presentó la demandante y de las demás pruebas que se recaudaron, se evidenció que la demandante produjo ingresos dentro del municipio.

Señaló que las declaraciones que aportó la demandante son prueba de que declara, de manera independiente, cada una de las actividades que realiza y que, por lo tanto, no era pertinente endilgar al municipio el incumplimiento de la demandante.

En cuanto a la extemporaneidad de los actos demandados, el municipio adujo a su favor el artículo 86 de la Ley 788 de 2002, referente a la prescripción de la acción de cobro.

Sobre el incumplimiento del artículo 7 de la Ley 56 de 1981, el municipio señaló que adelantó el proceso administrativo coactivo por la actividad de servicios y no por la actividad de generación de energía eléctrica y que, por lo tanto, no se violó esa norma porque las actividades de servicios están reguladas en la Ley 14 de 1983 y en los Acuerdos municipales. Así mismo, precisó que no se violó el artículo 51 de la Ley 383 de 1997 porque esta ley reguló precisamente la jurisdicción donde se gravan las actividades que gravó el municipio. Que, en relación con la transmisión, conexión y generación de energía eléctrica, se aplica el numeral 2 del artículo 51 de la Ley 383 de 1997. Respalda su argumento con doctrina judicial del Consejo de Estado.

Señaló que la CREG reguló los aspectos que comprenden la distribución y

transporte de energía, normas que permiten inferir que son actividades de servicio reguladas por la ley 14 de 1983, en concordancia con el artículo 51 numeral 2 de la Ley 383 de 1997.

Respecto de la motivación de los actos, manifestó que el municipio fundamentó los diferentes cargos, que realizó los análisis y tomó las determinaciones pertinentes. Que, así mismo, aplicó el artículo 650 y el 650-2 del E.T. Que en vista de que la demandante no registró la actividad de servicios que prestaba ni presentó las declaraciones por esas actividades, conforme se le solicitó, el municipio formuló la liquidación de aforo e impuso sanción. Dijo que las declaraciones que aportó la demandante son prueba de que sólo declaró el impuesto que se generó por la actividad de venta de energía. Adujo que no impuso sanción por extemporaneidad, que la sanción que impuso fue la prevista en el artículo 642 del E.T referente a la sanción por extemporaneidad en la presentación de las declaraciones con posterioridad al emplazamiento y que, por lo tanto, la sanciones que impuso no eran incompatibles.

Insistió en que dentro de la actividad de generación no se encuentran subsumidas las actividades de cargos por capacidad, regulación de frecuencia secundaria y lo atinente con SDL y STR. Que estas actividades están gravadas con el impuesto porque, tal como lo reconoció la demandante, los ingresos que se originan en esas actividades constituyen un beneficio adicional que se deriva de una necesidad social de contar con los recursos energéticos suficientes para atender casos de crisis.

Manifestó que la ley 14 de 1983 no prohíbe a los municipios gravar el suministro de energía eléctrica, que el proceso contó con todas las garantías constitucionales. Que la ley 143 de 1994 reguló las actividades de generación, interconexión, transmisión, distribución y comercialización de electricidad. Que estas actividades son independientes y que el Estado conserva el monopolio de la interconexión. Que de conformidad con el artículo 18 inciso segundo sub-inciso de la Ley 142 de 1994, las empresas que desarrollan esas actividades deben llevar contabilidades separadas por tratarse de negocios individuales que producen utilidades e ingresos y, por eso, las entidades territoriales tienen el derecho a cobrar el impuesto. Que esto evita la doble tributación.

Por último, el municipio propuso la excepción de inepta demanda. Dijo que cuando el municipio notificó la resolución 17 de 2003, mediante la cual formuló la liquidación de aforo, el demandante decidió interponer el recurso de reconsideración y, por tanto, agotó la vía gubernativa. Adujo que cuando el municipio resolvió el recurso, la actuación quedó en firme y que, por lo tanto, el municipio podía adelantar el proceso de cobro coactivo. Que el artículo 835 del E.T. dispone que dentro del proceso de cobro solo eran demandables las resoluciones que fallan las excepciones y ordenan llevar adelante la ejecución. Que como el proceso dentro del cual el municipio formuló la liquidación de aforo era el proceso de cobro, la demanda que presentó la demandante era inepta por que los actos no eran demandables ante la jurisdicción.

### **SENTENCIA APELADA**

El Tribunal Administrativo del Valle del Cauca precisó que la controversia se limitó a que el municipio de Dagua consideró que los ingresos que obtuvo la demandante por concepto de cargo por disponibilidad, por servicio de regulación secundaria de frecuencia AGC, y por servicio de transmisión regional STR y servicio de transmisión local SDL, están gravados con el impuesto de Industria y Comercio y de Avisos y Tableros, porque son actividades de servicio autónomas a *“las descritas en la Ley 14 de 1983”* y que para la demandante, los ingresos procedentes de esas actividades

no están gravados conforme con la ley 14 de 1983 porque se encuentran subsumidos en la base gravable especial de la Ley 56 de 1981, en la medida que no son actividades autónomas.

Con fundamento en los hechos que resaltó como probados concluyó que el municipio de Dagua pretendió cobrar el impuesto de industria y comercio de los años 1997 a 2000, no obstante que esa obligación ya se había extinguido conforme al cruce de cuentas que autorizó el mismo municipio mediante Resolución 197 de 2001. Que, en consecuencia, el municipio violó el artículo 73 del C.C.A. porque revocó, de manera tácita y sin el consentimiento de la demandante, la citada Resolución.

Adujo también que el municipio incurrió en un cobro extemporáneo en cuanto a los años gravables 1997 y 1998 porque la Resolución 017 de 2003, por la cual se formuló la liquidación de aforo, se profirió por fuera del término para formular liquidación oficial y para ejercer la acción de cobro.

En cuanto a la causación del impuesto de industria y comercio en los servicios públicos domiciliarios, señaló que si bien la demandante era propietaria de una planta de generación de energía eléctrica, los ingresos por esta actividad no fueron percibidos en la jurisdicción del municipio de Dagua y que, por lo tanto, a la demandante no le correspondía tributar sobre esos ingresos.

Así mismo, señaló que el municipio vulneró el artículo 51 de la ley 383 de 1997 porque la prestación de servicios públicos domiciliarios está regulada por esta norma y la comercialización, la transmisión y la distribución de la propia energía generada por un generador están gravadas por la ley 56 de 1981.

En cuanto a las sanciones, precisó que el municipio vulneró los artículos 702, 703, 704 y 712 del E.T. porque debió formular liquidación de revisión más no liquidación de aforo. Que como está probado que la demandante presentó las declaraciones correspondientes e hizo un cruce de cuentas con el municipio, que incluyó el pago de la obligación fiscal, no había lugar a imponer sanción.

### **EL RECURSO DE APELACIÓN**

El municipio apeló la sentencia porque consideró que el a quo le vulneró el debido proceso y el derecho de defensa en la medida en que no motivó la sentencia apelada. Adujo que el Tribunal no analizó los argumentos que expuso el municipio y que sólo dio crédito a lo que expuso la demandante. Que tampoco analizó las pruebas que aportó el municipio mediante las cuales probó que la demandante desarrolló una actividad de servicios en el municipio.

Dijo que el municipio de Dagua, para formular la liquidación de aforo que se demandó en nulidad, adelantó el proceso de cobro coactivo conforme con el E.T. nacional, tal como lo establece el artículo 66 de la ley 383 de 1997, los artículos 59 y 86 de la Ley 788 de 2002 . Que para gravar el hecho generador de servicios, el municipio aplicó el artículo 36 de la ley 14 de 1983 y para determinar la jurisdicción en donde se grava, aplicó el artículo 51 numeral 2 de la Ley 383 de 1993.

Señaló que la demandante tiene, dentro de la jurisdicción del municipio de Dagua, las subestaciones de Bitaco y Loboguerrero y que, por lo tanto, era sujeto del impuesto de industria y comercio por la actividad de servicios. Que, además, la demandante recibe remuneración por el servicio de regulación de frecuencia secundaria y los cargos por capacidad.

Insistió en que las actuaciones del municipio se ciñeron al principio de legalidad, se debatieron y sustanciaron de manera amplia y suficiente y fueron dadas a conocer a la demandante quien pudo ejercer el derecho defensa. Que, en consecuencia, el Tribunal debió pronunciarse al respecto.

Señaló que la Resolución 197 de 2001, mediante la cual se hizo el cruce de cuentas con la demandante, no estipuló en la parte resolutive que se le concediera un paz y salvo. Pero que como ese argumento no fue analizado por el Tribunal, de manera errada concluyó que se había vulnerado el artículo 73 del C.C.A.

Dijo que el Tribunal confundió el hecho generador de servicios con el hecho generador industrial de producir energía eléctrica. Que también desconoció el numeral 2 del artículo 51 de la Ley 383 de 1997 y el hecho de que la demandante posee las subestaciones de Bitaco y Lobo Guerrero en la jurisdicción del municipio, así como también, que paga el impuesto predial por la planta del Alto Achicayá. Que esto es prueba de que la demandante percibe otros ingresos gravados con el impuesto de industria y comercio en el municipio de Dagua. Que la demandante omitió declarar la actividad de servicios y que, por lo tanto, los actos demandados se ajustan a la ley.

Insistió en que la liquidación de aforo quedó en firme cuando se decidió el recurso de reconsideración y que, por lo tanto, la demanda era inepta porque el demandante podía interponer el recurso de reconsideración o interponer la demanda ante la jurisdicción contenciosa pero no ambas cosas.

Señaló que el tribunal debió declarar la caducidad de la acción porque los cuatro meses para interponer la demanda se debieron contabilizar a partir de la notificación de la liquidación de aforo y no a partir de la notificación de la Resolución que decidió el recurso de reconsideración.

Reiteró que el hecho generador de servicios lo reglamentó el artículo 35 de la Ley 14 de 1983 y el artículo 51 numeral 2 de la Ley 383 de 1997, que la demandante era dueña de las subestaciones ubicadas en el municipio de Dagua y que recibió ingresos por el servicio de regulación de frecuencia secundaria y por cargos por capacidad por poseer la planta del Alto Anchicayá. Adujo que el Tribunal desconoció la sentencia proferida por la misma corporación, mediante la cual declaró la legalidad del artículo 85 del Acuerdo Municipal 013 de 2003.

En cuanto a la prescripción, dijo que el Tribunal aplicó de manera errada el artículo 817 del E.T. y que el municipio nunca pretendió formular liquidación de revisión porque está probado que por el hecho generador servicios el demandante nunca probó que cumplió la obligación tributaria. Señaló que el Consejo de Estado avaló que las entidades territoriales apliquen la ley 14 de 1983 cuando no optaron por aplicar la ley 56 de 1981. Que el municipio de Dagua pretendió gravar el impuesto de industria y comercio por la actividad de servicio con fundamento en el numeral 2 del artículo 51 de la Ley 383 de 1993 porque la demandante percibió ingresos por las actividades de transmisión, conexión, disponibilidad de la planta para ser despachada cuando se altere el sistema ideal de despacho de energía eléctrica y el servicio de regulación de frecuencia secundaria, servicios por los que la demandante no ha presentado las declaraciones pertinentes. Señaló que el Tribunal desconoció sus propias decisiones, pues, mediante sentencia 366 del 5 de diciembre de 2006 y sentencia de abril de 2006, el Tribunal denegó la nulidad del Acuerdo Municipal 019 de 2002 mediante el cual se gravó el hecho generador de servicios que sirvió de fundamento al municipio para formular la liquidación de aforo

Señaló que las sanciones se sujetaron al E.T. y reiteró los argumentos de la demanda.

Insistió en que el Tribunal le vulneró al Municipio de Dagua el debido proceso porque consideró que no se debió admitir la demanda habida cuenta de que el demandante había interpuesto el recurso de reconsideración y que, por lo tanto, decidido el recurso, la declaración adquirió firmeza y el municipio estaba habilitado para iniciar el proceso de cobro, que fue lo que hizo.

### **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

La *actora* señaló que el municipio desconoció el régimen especial del ICA que se aplica a las empresas propietarias de obras de generación de energía eléctrica, regulado en la ley 56 de 1981 porque el municipio consideró que era pertinente aplicar la Ley 14 de 1983.

Precisó que la demandante era una empresa propietaria de obras de generación de energía que liquidó el impuesto conforme con la Ley 56 de 1981. Que por la actividad industrial, en relación con la Central Hidroeléctrica del Alto Anchicayá, pagó el impuesto en el Municipio de Dagua, conforme se probó en el expediente y que, para el efecto, presentó una declaración independiente y siguió la regla de territorialidad y proporcionalidad que establece el Decreto 0627 del 15 de marzo de 1984 del Ministerio de Minas. Que, por otra parte, declaró los ingresos por la venta de energía al municipio, a clientes regulados y no regulados en el Municipio de Dagua, tal como se pudo constatar en la facturación.

Reiteró que los conceptos de cargo por disponibilidad, servicio de regulación secundaria de frecuencia, servicio de transmisión regional y servicio de transmisión local que perciben las empresas generadoras de energía eléctrica no constituyen remuneración por realizar actividades sometidas al impuesto de industria y comercio, distintas a la actividad industrial que desarrolla la demandante y que se grava conforme con la Ley 56 de 1981.

Enfatizó que la remuneración que obtuvo por la utilización de las líneas de distribución y conexión de energía eléctrica se derivaron, directamente, de su condición de empresa generadora y que, aceptando en gracia de discusión que dichos pagos se encuentran gravados, se debía concluir que la demandante cumplió esa obligación cuando pagó el ICA por la actividad industrial que realiza porque la de distribución y conexión es inherente a la generación.

Insistió en que no era procedente formular liquidación de aforo cuando los contribuyentes cumplen el deber de presentar la declaración del impuesto correspondiente. Señaló que el municipio pretende aplicar, de manera equivocada, el artículo 835 del E.T.<sup>1</sup>, porque esta norma regula un supuesto completamente ajeno a la discusión que se abordó en el proceso. También reiteró los argumentos sobre la improcedencia de las sanciones.

El *demandado* guardó silencio.

---

<sup>1</sup> ARTICULO 835. INTERVENCIÓN DEL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. Dentro del proceso de cobro administrativo coactivo, sólo serán demandables ante la Jurisdicción Contencioso - Administrativa las resoluciones que fallan las excepciones y ordenan llevar adelante la ejecución; la admisión de la demanda no suspende el proceso de cobro, pero el remate no se realizará hasta que exista pronunciamiento definitivo de dicha jurisdicción.

### **El Ministerio Público solicitó confirmar la sentencia apelada.**

Respecto de la excepción de caducidad precisó que no se configuró porque la resolución que decidió el recurso de reconsideración fue notificada el 26 de septiembre de 2003 y la demanda se presentó el 2 de octubre del mismo año. Adujo que, además, las liquidaciones oficiales adquieren firmeza cuando la acción de nulidad y restablecimiento del derecho se decide en forma definitiva, al tenor del artículo 829 num 4 E.T.

En relación con el cargo de ausencia de motivación del fallo, dijo la procuradora delegada que no le asistía razón al demandante porque el Tribunal encontró que los ingresos de la actora, como propietaria de una planta generadora de energía, no los había percibido en el municipio de Dagua y que, los correspondientes a la comercialización, transmisión y distribución, estaban gravados según la ley 56 de 1981. Que estas consideraciones eran suficientes porque también se probó el cruce de cuentas y el acuerdo de pago que se autorizó mediante la Resolución 197 de 2001, la presentación de las declaraciones por los años 2001 y 2002 y, adicionalmente, la prescripción para los años 1997 y 1998.

En cuanto a los servicios que pretendió gravar el municipio, adujo la procuradora delegada que, en reiterada doctrina judicial, el Consejo de Estado ha precisado que el impuesto de industria y comercio por la generación de energía eléctrica se rige por el artículo 7 de la Ley 56 de 1981 y no por la Ley 14 de 1983.

### **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

En los términos del recurso de apelación interpuesto por el Municipio de Dagua, decide la Sala si se ajustan a derecho los actos demandados.

En concreto, corresponde definir, primero, la excepción de inepta demanda. En caso de que no prospere la excepción, se determinará si están gravados con el impuesto de industria y comercio los ingresos que percibió la demandante por concepto de cargo por capacidad, servicio de regulación secundaria de frecuencia, servicio de transmisión regional y servicio de transmisión local. En caso de que se determine que estos ingresos sí están gravados, corresponderá definir si era procedente que el Municipio de Dagua formulara liquidación de aforo por el impuesto de industria y comercio por los años 1997 a 2002. Para el efecto se analizará si la demandante extinguió la obligación fiscal con ocasión del cruce de cuentas que hizo con el Municipio para los años 1997 a 2000 y con las declaraciones del impuesto que presentó por los años 2001 y 2002 y sí, por lo tanto, era pertinente que el municipio formulara liquidación de aforo.

Para el efecto, la Sala destaca los siguientes hechos probados:

La Empresa de Energía del Pacífico S.A E.S.P. es una empresa de servicios públicos domiciliarios multipropósito<sup>2</sup> que presta servicios públicos domiciliarios y

---

<sup>2</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.

desarrolla las actividades complementarias de generación, comercialización, transformación, interconexión y transmisión de energía eléctrica.<sup>3</sup>

Para los años 2001 y 2002 la demandante presentó declaraciones del impuesto de Industria y Comercio en el Municipio de Dagua, así.

PERIODO	CONCEPTO	BASE GRAVABLE	TARIFA	TOTAL	FORMULARIO
ANUAL	VENTA DE ENERGÍA ELÉCTRICA	3.333.931.783	8 X 1000	26.687.454	0540 <sup>4</sup>
ANUAL	VENTA DE ENERGÍA ELÉCTRICA	4.388.524.799	8 X 1000	43.885.248	0917 <sup>5</sup>
TOTAL				772.245.658.2	

Mediante Resolución 197 del 28 de junio de 2001<sup>6</sup>, el Municipio de Dagua ordenó el cruce de cuentas entre la Administración Municipal de Dagua, Valle, que adeudaba la suma de \$105.424.214, y la Empresa de Energía del Pacífico EPSA S.A. E.S.P., que adeudaba la suma de \$185.482.625 por los siguientes conceptos que se describieron en la parte considerativa de la Resolución:

La deuda del Municipio a favor de la demandante, por concepto de "dependencias Municipales" con fecha de corte junio 28 de 2001.

La deuda de la demandante por concepto de Impuesto de Industria y Comercio, según liquidación expedida por la Oficina de Hacienda y Catastro, correspondiente a los años 1997 a 2000.

Conforme con el literal d) de la parte considerativa de la sentencia, se autorizó al Director de Hacienda y Catastro realizar el cruce de cuentas ante la oficina de Recaudos "para que la EPSA quede a paz y salvo hasta diciembre 31 de 2000 por concepto de Industria y Comercio"

Conforme con la liquidación que obra en el oficio 23B, la liquidación del Impuesto de Industria y Comercio se desagregó así.

LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO (ACUERDO No. 027 DE 2000)

	DETALLE	A R T	TARIFA	AÑO 1997	AÑO 1998	AÑO 1999	AÑO 2000	TOTAL
	INGRESOS GRAVABLES			1.329.003.183	2.632.269.730	3.193.422.336	3.370.054.751	10.724.750.002.00
1	IMPUESTOS							
1.1	VALOR INSCRIPCIÓN	37	AFOROMENS				2.563.709	2.583.706.04

<sup>3</sup> Folio 4 anverso. Según el certificado de existencia y representación legal, la demandante tiene por objeto social "Atender la ejecución de las políticas, planes, programas y proyectos sobre la generación, transmisión, distribución y comercialización de energía" en todo el territorio nacional.

<sup>4</sup> Folio 20

<sup>5</sup> Folio 21

<sup>6</sup> Folios 23 y 23-A

			UAL PROY EC					
1. 2	ACTIVIDAD	3 0		7.974.01 9	16.993.6 16	25.547.3 79	26.960.4 38	77.475.545. 19
1. 3	AVISOS Y TABLEROS		15% IMPUE STO IND. Y CIO	1.195.10 3	2.519.04 3	3.832.10 7	4.044.06 6	11.621.318. 13
	TOTAL AFORO		AFOR O ANUA L	9.170.12 2	19.542.6 61	29.379.4 86	31.004.5 04	89.096.772
2	SANCIONES							
2. 1	INSCRIPCIO N FUERA TERMINAO	3 5	300% AFOR O MENS UAL				7.751.12 6	7.751.125.9 3
	TASA DE INTERES TRIMESTRA L			8.029%	8.02%	8.02%	8.'2%	
	TRIMESTRE EN MORA			12	12	8	1	
2. 2	INTEREWES DE MORA	5 7	32.08 % FNAD A GOB NAL	8.825.32 6	18.807.8 67	18.849.8 78	2.406.66 1	48.969.621. 56
2. 3	FALTA DE DECLARACI ÓN	5 9	50%IM PTO MENS UAL	382.088	814.278	1.224.14 6		2.420.511.1 9
2. 4	FALTA DE DECLARACI ÓN	5 9						0,00
2. 5	SANCION POR INEXACTITU D	6 0	200% IMPTO ANUA L					0,00
	MESES DE EXTEMPOR ANEIDAD			31	19	6		
2. 6	SANCION POR EXTEMPOR ANEIDAD	6 1	50%X C/MES IMPTO MENS	11.844.7 41	16.471.2 73	7.344.87 1	0	34.660.885. 65
	TOTALES		TOTAL	30.222.2 77	54.636.0 69	66.798.3 80	43.825.8 99	185.482.625

Mediante recibo de caja No. 55874 la demandante acreditó un pago de \$80.058.411.00 por concepto de excedente de deuda según Resolución No. 197-

01<sup>7</sup>

Mediante recibo de caja No. 55875 la demandante acreditó un pago de \$105.424.214.00 por concepto de liquidación de Impuesto de Industria y Comercio según Resolución No. 197-01, por los años 1997, 1998, 1999 y 2000<sup>8</sup>

Mediante Emplazamiento previo por no declarar No. 001 del 25 de febrero de 2003<sup>9</sup>, el Municipio de Dagua decidió emplazar a la demandante para que presente las declaraciones de impuesto de industria y comercio por las siguientes actividades:

Por cargos por uso y cargos por distribución de energía eléctrica en el sistema de distribución local del municipio

Por los cargos por uso y cargos por conexión de energía eléctrica en su sistema de transmisión regional ubicado dentro del Municipio de Dagua durante la vigencia de los años 1997 a 2002.

Por cargos por capacidad, remunerados conforme a la Resolución CREG 116 de 1996 por la planta del Alto Anchicayá ubicada dentro de la jurisdicción del Municipio, durante las vigencias de los años 1997 a 2002.

Por servicio de regulación secundaria de frecuencia (AGC) remunerados conforme a la Resolución CREG 064 de 2000.

Mediante oficio radicado el 8 de abril de 2003, la demandante contestó el emplazamiento.<sup>10</sup>

Mediante Resolución No. 017 del 1 de julio de 2003<sup>11</sup> el municipio resolvió liquidar de aforo a la demandante por el impuesto de industria y comercio, avisos y tableros por la actividad de servicios que realizó en el municipio, así.

“

AÑO	CXC(DISPONIBILIDAD)	AGC(SERV.REG.SEC.F)	STR Y SDL	TOTAL INGRESOS	TARIFA
	(\$)	(\$)		(\$)	(\$)
1997					A.M. 022/91 10 POR MIL
1997	13.392.827.822		20.110.564	13.412.983.386	A.M. 011/92 6 POR MIL
1998	19.088.794.841		120.673.035	19.209.467.876	6 POR MIL
1999	26.928.148.526		91.267.032	27.019.415.558	6 POR MIL
2000	31.390.262.115	2.936.203.522	298.057.226	34.624.522.863	A.M. 036/99 8 POR MIL
200	35.262.839.898	4.846.089.298	103.693	40.212.622	8 POR

<sup>7</sup> Folio 23 C

<sup>8</sup> Folio 23 D

<sup>9</sup> Folios 74 a 80

<sup>10</sup> Fls 81 a 102

<sup>11</sup> Fls. 28 a 46

1			.214	.410	MIL
200 2	39.154.612.470	10.152.333.365		49.306.945 .835	8 POR MIL
200 3	15.019.122.868	3.300.996.302		18.320.119 .170	A.M. 019/02 10 POR MIL

ICA	AVISOS Y TAB	INTERE SES MORA	EXT. PST.EMP L	SPND	TOT. A PAGAR	AÑ O
(\$)	(\$)	(\$)	(\$)	(\$)	(\$)	
80.477.9 00	12.071.685	381.295 .037	185.099.1 71	185.099.1 71	844.042. 964	19 97
115.256. 807	17.288.521	519.650 .587	265.090.6 57	265.090.6 57	1.182.37 7.229	19 98
162.116. 493	24.317.474	582.261 .245	327.867.9 35	327.867.9 35	1.514.43 1.082	19 99
207.747. 137	31.162.071	555.643 .090	477.818.4 16	477.818.4 16	1.750.18 9.129	20 00
241.275. 734	36.191.360	424.066 .834	360.707.2 23	554.934.1 89	1.617.17 5.341	20 01
295.841. 675	44.376.251	248.682 .293	442.283.3 04	680.435.8 53	1.711.61 6.376	20 02
109.920. 715	16.488.107	16.799. 732	164.331.4 69	252.817.6 45	560.357. 668	20 03
Sanción por no enviar información. Artículo 651 E.T					234.800. 000	
Sanción por no informar actividad económica Artículo 650-2 E.T					7.900.00 0	
1.212.636. 463	181.89 5.469	2.728.398.8 19	2.268.198 .174	2.789.0 63.864	9.422.892.7 88	

GRAN TOTAL A PAGAR.....\$9.422.892.788

*SON Nueve mil cuatrocientos veintidós millones ochocientos noventa y dos mil setecientos ochenta y ocho pesos ml/cte."*

Mediante escrito presentado el 2 de octubre de 2003 el demandante interpuso el recurso de reconsideración<sup>12</sup> que fue resuelto mediante Resolución 20 del 11 de septiembre de 2003.<sup>13</sup>

## ASUNTOS PARA RESOLVER

Excepción de Inepta demanda

El municipio propuso la excepción de inepta demanda. Dijo que cuando el municipio notificó la resolución 17 de 2003, mediante la cual formuló la liquidación de aforo, el demandante decidió interponer el recurso de reconsideración y, por tanto, agotó la vía gubernativa. Adujo que, cuando el municipio resolvió el recurso, la liquidación de

<sup>12</sup> Fls.103 a 154

<sup>13</sup> Fls. 48 a 72

aforo quedó en firme y que, por lo tanto, el municipio podía adelantar el proceso de cobro coactivo. Que, el artículo 835 del E.T. dispone que dentro del proceso de cobro coactivo, solo son demandables las resoluciones que fallan las excepciones y ordenan llevar adelante la ejecución. Que como el proceso dentro del cual el municipio formuló la liquidación de aforo era el proceso de cobro, la demanda que presentó la demandante era inepta por que los actos no eran demandables ante la jurisdicción.

Sobre el particular se precisa que el demandante interpreta de manera errónea los artículos 720 y 835 del E.T. porque, en efecto, uno es el proceso de determinación de impuestos y otro el proceso de cobro coactivo. Para que se inicie el proceso de cobro, es indispensable que se surta el proceso de determinación del impuesto porque de este proceso deviene el título ejecutivo objeto de cobro. Y, si bien la autoridad tributaria puede iniciar el proceso de cobro coactivo una vez que queda en firme la liquidación oficial, esa circunstancia no constituye obstáculo para presentar la demanda ante la jurisdicción. Es más, presentada la demanda, el artículo 835 del E.T. dispone que su admisión, no suspende el proceso de cobro, pero sí el remate. En consecuencia, no prospera la excepción de inepta demanda.<sup>14</sup>

Ahora bien, en el recurso de apelación, el Municipio alegó la excepción de caducidad con fundamento en los mismos argumentos que propuso para la excepción de inepta demanda. En esa medida, expuso que la caducidad debió contarse desde la fecha en que se notificó la liquidación de aforo. La Sala considera que esta excepción es improcedente porque se formuló de manera extemporánea y por las mismas razones que se expusieron para denegar la excepción de inepta demanda.

## **ASUNTO DE FONDO**

Ingresos que se perciben por concepto de cargo por capacidad, servicio de regulación secundaria de frecuencia, servicio de transmisión regional y servicio de transmisión local.

En sentencia que ahora se reitera<sup>15</sup> la Sala precisó 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, esas normas se aplican de preferencia sobre la Ley 14 de 1983.

Conforme con esas disposiciones, 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.

---

<sup>14</sup> Consejo de Estado. Sala de lo contencioso administrativo. Sección Cuarta. CONSEJERO PONENTE: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS. Bogotá, D.C., Veintiséis (26) de noviembre de dos mil nueve (2009). Radicación: 66 001 23 31 000 2006 00152 01.No. Interno: 16762. Demandante: CENTRAL HIDROELÉCTRICA DE CALDAS S.A. E.S.P..Demandado: MUNICIPIO DE SANTA ROSA DE CABAL.

<sup>15</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: 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.

Teniendo en cuenta que la empresa demandante es una empresa multipropósito, la Empresa de Energía del Pacífico S.A. E.S.P. está en la obligación de declarar el impuesto de industria y comercio por las cuatro actividades. Pero, para el efecto, es importante determinar la jurisdicción territorial en la que se desarrolla cada actividad.

El Municipio de Dagua emplazó al demandante porque no presentó la declaración del impuesto de industria y comercio por las siguientes actividades, tal como se advierte de los actos demandados:

Por cargos por uso y cargos por distribución de energía eléctrica en el sistema de distribución local del municipio

Por los cargos por uso y cargos por conexión de energía eléctrica en su sistema de transmisión regional ubicado dentro del Municipio de Dagua durante la vigencia de los años 1997 a 2002.

Por cargos por capacidad, remunerados conforme a la Resolución CREG 116 de 1996 por la planta del Alto Anchicayá ubicada dentro de la jurisdicción del Municipio, durante las vigencias de los años 1997 a 2002.

Por servicio de regulación secundaria de frecuencia (AGC) remunerados conforme a la Resolución CREG 064 de 2000.

Al respecto, precisa la Sala que los cargos por capacidad y servicio de regulación secundaria de frecuencia son actividades que están subsumidas en la actividad de generación de energía eléctrica y, por lo tanto, se gravan en cabeza del generador sobre la capacidad instalada.

Eso es así porque el “*cargo por confiabilidad*”, antes denominado “*cargo por capacidad*”, es un mecanismo de mercado que permite proporcionar la señal de largo plazo requerida para promover la expansión del parque de generación en el País y, además, permite asegurar que los recursos de generación estén disponibles para abastecer la demanda en situaciones de escasez de energía y que ese abastecimiento se efectúe a un precio eficiente. En esas condiciones, si bien las empresas generadoras perciben ingresos por el cargo por confiabilidad, no debe perderse de vista que esa actividad es propia de la generación porque se requiere de generadores que tengan activos capaces de producir energía firme durante condiciones críticas de abastecimiento para garantizar la confiabilidad en el suministro de energía en el largo plazo a precios eficientes.<sup>16</sup>

En consecuencia, para efectos del impuesto de industria y comercio, los ingresos que perciben las empresas de servicios públicos domiciliarios por cargos por capacidad, hoy denominados cargos por confiabilidad, no se encuentran gravados de forma autónoma porque al ser una actividad inherente a la actividad de generación, el ICA se grava en los términos del artículo 7 de la Ley 56 de 1981, esto es, sobre la capacidad instalada.

En el mismo sentido, el servicio de regulación secundario de frecuencia es una actividad inherente a la generación en la medida que el AGC (Automatic Generation Control) “*constituye el equipo de control de algunas plantas que permite regular los cambios de generación para nivelar las variaciones de la carga.*”<sup>17</sup>

<sup>16</sup> Comisión de Regulación de Energía y Gas. Cargo por Confiabilidad. Esquema regulatorio para asegurar la confiabilidad en el suministro de energía eléctrica en Colombia, una visión de largo plazo. Documento de carácter informativo. <http://www.creg.gov.co>

<sup>17</sup> <http://www2.isa.com.co>. Ver también Resolución CREG 036 DE 1999.

En cuanto al servicio de transmisión regional y local<sup>18</sup>, el numeral 2 del artículo 51 de la Ley 383 de 1997 dispone que en las actividades de transmisión y conexión de energía eléctrica, el impuesto se causa en el municipio en donde se encuentra ubicada la subestación sobre los ingresos promedios obtenidos en dicho municipio.

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

Tratándose de empresas multipropósito, debe tenerse en cuenta que estas pueden o no pueden ser las propietarias de las subestaciones porque de acuerdo con el Artículo 28 de la Ley 142 de 1994, cualquier persona, tiene el derecho a construir redes<sup>22</sup> para prestar servicios públicos sin que para ello tenga que constituirse en una Empresa de Servicios Públicos. Sin embargo, como los activos requeridos para desarrollar la actividad pueden ser usados por un tercero para prestar el servicio de energía eléctrica y ese servicio solo puede ser prestado por las empresas de servicios públicos domiciliarios, se precisa que el sujeto activo del ICA por la transmisión y conexión, son las empresas de servicios públicos domiciliarios que sean operadores de red, sean o no propietarias de las subestaciones.

Ahora bien, el No. 2 del artículo 51 de la Ley 383 de 1997 dispone que el responsable del impuesto debe pagarlo sobre los ingresos promedios obtenidos en el municipio en cuya jurisdicción se encuentra ubicada la estación.

En el caso concreto no se discute que la demandante percibió ingresos por la actividad de transmisión y conexión. La demandante discutió que esa actividad también se encuentra subsumida en la actividad de generación y que, por lo tanto, las propietarias de las subestaciones pagan el impuesto de industria y comercio por la actividad de generación. El municipio consideró que esos ingresos se gravan en los términos de la Ley 14 de 1983 y de los Acuerdos que el mismo Tribunal declaró ajustados a la Ley. El a quo, por su parte, desestimó los argumentos del municipio porque consideró que la actividad de comercialización, la de transmisión y la de distribución de la propia energía generada por un

---

<sup>18</sup> 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.

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

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

<sup>21</sup> Resolución 070 de 1998. "**Sistema de Distribución Local (SDL)**. Sistema de transmisión de energía eléctrica compuesto por redes de distribución municipales o distritales; conformado por el conjunto de líneas y subestaciones, con sus equipos asociados, que operan a tensiones menores de 220 kV y que no pertenecen a un sistema de transmisión regional por estar dedicadas al servicio de un sistema de distribución municipal, distrital o local."

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

generador están gravadas por la ley 56 de 1981.

La Sala reitera que el impuesto de industria y comercio para el sector eléctrico se encuentra regulado de manera especial en la ley 56 de 1981 y en la Ley 383 de 1997 y, por lo tanto, el servicio público domiciliario y las actividades complementarios de generación, transformación, distribución y comercialización no se pueden catalogar como simples actividades análogas a las previstas en la Ley 14 de 1983.

El artículo 365 de la Carta Política dispuso 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.

*Según la doctrina “La solidaridad, en el marco del Estado social del derecho, es el núcleo de la teoría del servicio público y lo que justifica la existencia de esta disciplina especial”. Por eso, en la actualidad se reconoce que “la prestación de los servicios públicos domiciliarios en Colombia no constituye una simple actividad económica de carácter privado, ni el ejercicio de las funciones públicas que le corresponden exclusivamente al Estado, sino, que se trata de una actividad que por su relevancia en la calidad de vida de los ciudadanos y el desarrollo de la sociedad, se somete a un régimen jurídico especial”.<sup>23</sup>*

En el mismo sentido, dijo la Corte 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>24</sup>*

Por lo expuesto, no es pertinente afirmar categóricamente que los servicios públicos, en general, y, el servicio público domiciliario, en particular, derivan de manera exclusiva de la 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.

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 reguló 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<sup>25</sup>, 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.<sup>26</sup>

<sup>23</sup> Carlos Alberto Atehortúa Ríos. “Régimen de los Servicios Públicos Domiciliarios. En el contexto de la doctrina constitucional”. Biblioteca Jurídica Dike. Medellín. 2008.

<sup>24</sup> Corte Constitucional. Sentencia C-037 de 2003.

<sup>25</sup> Y las que las modifiquen

<sup>26</sup> Aclaración de voto proferida dentro del proceso 08001233100019980007101 (17059). M.P. Héctor Romero

En este orden de ideas, debe tenerse en cuenta que las normas citadas distinguen la actividad de generación de la actividad de transmisión y conexión. De ahí que, tratándose de empresas de servicios públicos domiciliarios de objeto múltiple, el artículo 18 de la Ley 142 de 1994 les exija llevar contabilidad independiente por cada una.

La demandante, como se encuentra probado, es una empresa de objeto múltiple y, por tanto, era responsable del ICA, no solo por la actividad de generación y comercialización, sino también por la de transmisión y conexión.

No se discute en el proceso que para los años 1997 a 2002 la demandante pagó el impuesto de industria y comercio por la actividad de generación y por la actividad de comercialización.<sup>27</sup> Se discute si la demandante pagó por la actividad de transmisión y conexión. Para el efecto, el Municipio de Dagua alega que, dentro de la jurisdicción territorial, la demandante operaba las subestaciones de Bitaco y Loboguerrero. En el proceso no obra prueba de su dicho pero la demandante nunca lo negó por cuanto, como se precisó, el argumento que planteó se enfocó a sustentar la tesis, según la cual, la actividad de transmisión y conexión se encuentran subsumida en la actividad de generación y, por tanto, dijo que debía entenderse que la demandante cumplió su obligación fiscal cuando pagó el ICA en las condiciones de la Ley 56 de 1981. Como ese argumento no lo acepta la Sala, colige que la demandante, en efecto, era responsable del ICA en el municipio de Dagua por la actividad de transmisión y conexión habida cuenta de que no desvirtuó que operaba las plantas de Bitaco y Loboguerrero en la jurisdicción del Municipio de Dagua.

Conforme con el presupuesto planteado, se procede a analizar si era procedente que el municipio prohiriera liquidación de aforo del impuesto de industria y comercio por los ingresos que percibió la demandante por concepto de cargos por uso.

Liquidación de aforo por el impuesto de industria y comercio por los años 1997 a 2002.

De la extinción de la obligación fiscal con ocasión del cruce de cuentas que la demandante hizo con el Municipio para los años 1997 a 2000.

Adujo el Municipio que la Resolución 197 de 2001 mediante la cual se autorizó el cruce de cuentas con la demandante nunca especificó que concedía a EPSA S.A. E.SP. el paz y salvo por concepto del impuesto de industria y comercio y que, por lo tanto, nunca revocó sin consentimiento el supuesto paz y salvo. Además, dijo que esa resolución estaba referida al hecho generador por la venta de energía eléctrica y no por las actividades de servicio que aforó el municipio.

Contrario a lo que aduce el municipio, la Sala advierte que en la parte considerativa de la Resolución 197 de 2001, en el literal d), textualmente se consignó que se autorizó al Director de Hacienda y Catastro realizar el cruce de cuentas ante la oficina de Recaudos *“para que la EPSA quede a paz y salvo hasta diciembre 31 de 2000 por concepto de Industria y Comercio”*

Por otra parte, en la liquidación que hizo el municipio del impuesto, no es posible precisar sobre qué actividades liquidó el impuesto, pues, si bien se citaron los artículos 37, 30, 35, 57, 59, 60 y 61 del Acuerdo 027 de 2000, para identificar

---

<sup>27</sup> En esta actividad está inmersa el servicio público domiciliario.

el concepto de la liquidación, el Acuerdo no obra como prueba en el expediente para verificar lo que alega el municipio. En consecuencia, no es pertinente dar por probado que la liquidación que sirvió para el cruce de cuentas sólo tuvo en cuenta el hecho generador de la venta de energía eléctrica.

De la Violación del Debido Proceso. De sí procedía Liquidación de aforo o Liquidación de Revisión de las declaraciones que presentó la demandante por los años 2001 y 2002.

Conforme con las declaraciones del impuesto que obran en el expediente se evidencia que los formularios establecidos por la autoridad municipal permiten liquidar el impuesto precisando la actividad económica principal y la actividad económica secundaria. En las declaraciones que obran en los folios 20 y 21 se advierte que la demandante reportó como actividad la venta de energía eléctrica. Habida cuenta de que la demandante es una empresa de servicios públicos domiciliarios de objeto múltiple, considera la Sala que debió declarar el impuesto de industria y comercio por las actividades desarrolladas en la jurisdicción del Municipio de Dagua y sobre las bases gravables establecidas en la ley 383 de 1997.

En esas condiciones, las declaraciones presentadas podían ser objeto de revisión por parte de la autoridad municipal y, por lo tanto, no era procedente la liquidación de aforo.

Conforme al artículo 66 de la Ley 383 de 1997, los municipios tienen la obligación de aplicar las normas del Estatuto Tributario, para efectos de las declaraciones y los procesos de fiscalización, liquidación oficial, imposición de sanciones, discusión y cobro de los impuestos municipales.

Dentro de las liquidaciones oficiales de impuestos se encuentran la de aforo y la de revisión. La liquidación de aforo tiene por objeto que la Administración determine la obligación tributaria a cargo del contribuyente, cuando éste no ha cumplido el deber de declarar, estando obligado a ello (artículo 717 del Estatuto Tributario). El trámite previo a la liquidación de aforo es la expedición previa del emplazamiento para declarar y la imposición de la sanción por no declarar (artículos 643, 715 y 716 *ibídem*).

La liquidación de revisión, por su parte, tiene por finalidad modificar, por una sola vez, las declaraciones privadas de los contribuyentes, para lo cual es necesaria la expedición del requerimiento especial (artículos 702 y 703 del Estatuto Tributario).

En síntesis, el presupuesto para la práctica de la liquidación de aforo, es la inexistencia de la declaración a cargo del obligado, y para la de revisión, por el contrario, la existencia de aquélla, con el fin de modificar oficialmente su contenido.

Se infiere de los hechos probados y de las normas citadas, que el Municipio de Dagua no estaba facultado para practicar liquidación de aforo por los años 2001 y 2002 puesto que el contribuyente ya había declarado el impuesto por tales vigencias.

Si el municipio advirtió que la demandante omitió en las declaraciones de industria y comercio, los ingresos provenientes de la actividad de transmisión y conexión de energía eléctrica, debió practicar liquidación oficial de revisión, previa expedición del requerimiento especial, con el propósito de modificar las liquidaciones privadas para adicionar los ingresos y modificar el impuesto a cargo. En idéntico sentido se pronunció la Sala en sentencia del 26 de octubre de 2009 y

26 de noviembre de 2009.<sup>28</sup>

Por consiguiente, se impone confirmar el fallo apelado, que anuló las resoluciones demandadas y declaró, a título de restablecimiento del derecho, la firmeza de las declaraciones privadas de la actora por los períodos en discusión.

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,

## **FALLA**

**CONFÍRMASE** *la sentencia apelada, por las razones expuestas.*

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

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

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

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**

**WILLIAM GIRALDO GIRALDO**

---

<sup>28</sup> Consejo de Estado. Sala de lo contencioso administrativo. Sección Cuarta. CONSEJERO PONENTE: WILLIAM GIRALDO GIRALDO. Bogotá, D.C., VEINTISEIS (26) de OCTUBRE de dos mil nueve (2009). eXPEDIETNE 17045. EMGESA S.A. E.S.P. Consejo de Estado. Sala de lo contencioso administrativo. Sección Cuarta. CONSEJERO PONENTE: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS. Bogotá, D.C., Veintiséis (26) de noviembre de dos mil nueve (2009). Radicación: 66 001 23 31 000 2006 00152 01. No. Interno: 16762. Demandante: CENTRAL HIDROELÉCTRICA DE CALDAS S.A. E.S.P. Demandado: MUNICIPIO DE SANTA ROSA DE CABAL.