



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

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá D.C., nueve (09) noviembre de dos mil veintitrés (2023)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 19001-23-33-000-2018-00204-01 (27815)
Demandante: Emgesa S.A. ESP
Demandado: Municipio de Guachené

Temas: ICA. 2012 a 2016. Sujeción pasiva. Generación de energía eléctrica.
Sanción por no informar.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia del 23 de febrero de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo del Cauca, que decidió (f. 352 vto.):

Primero: Declarar la nulidad de la Resolución nro. 028, de 13 del abril de 2018, «*por medio de la cual se liquidan de aforo y se acumula las sanciones correspondientes por el no pago del impuesto de industria y comercio por los años gravables 2012 a 2016 a Emgesa S.A. ESP*», y de la Resolución nro. 059, del 13 de junio de 2018, «*por medio de la cual se resuelve un recurso de reconsideración interpuesto contra la Resolución nro. 028 de 2018*», expedidas por el municipio de Guachené.

Segundo: Declarar que la demandante, no está obligada a pagar el impuesto de industria y comercio por los años gravables 2012 a 2016 en el municipio de Guachené, como tampoco las sanciones por no declarar y por no enviar información, determinadas en los actos anulados en el numeral anterior.

Tercero: Abstenerse de condenar en costas a la parte demandante [sic], según lo expuesto.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Mediante la Liquidación Oficial de Aforo nro. 028, del 13 de abril de 2018 (ff. 50 a 71), la demandada determinó el ICA (impuesto de industria y comercio) y la sobretasa bomberil a cargo de la actora para los periodos de 2012 a 2016, y la sancionó por incumplir con los deberes formales de declarar y de enviar información; denominando a esa última multa como «*sanción por extemporaneidad*» en la parte resolutive del acto. La anterior decisión fue modificada por la Resolución nro. 059, del 13 de junio de 2018 (ff. 92 a 125), para corregir la denominación, pues la correcta era de sanción por no informar.

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), la demandante formuló las siguientes pretensiones (ff. 2 y 3):

1. Respetuosamente solicito que se declare la nulidad de los actos administrativos relacionados en la referencia de este escrito, a saber: (i) la Resolución nro. 028, del 13 de abril de 2018, contentiva de la liquidación oficial de aforo, mediante la cual la tesorería del municipio de Guachené determinó el ICA de los años 2012 a 2016 y sobretasa bomberil y le impuso diversas sanciones, y (ii) la Resolución nro. 059, del 13 de junio de 2018, mediante la cual esa misma entidad resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la liquidación oficial previamente mencionada.

2. Como consecuencia de lo anterior, a modo de restablecimiento del derecho, solicito que se hagan las siguientes o similares declaraciones:

a. Que Emgesa no está obligada al pago de las sumas liquidadas oficialmente a título de ICA, ni su anticipo por el año 2016, sobretasa bomberil, intereses moratorios, sanción por extemporaneidad, sanción por no declarar, ni sanción por no enviar información.

b. Que no son de cargo de la compañía las costas en que haya incurrido el municipio de Guachené.

c. Que se ordene el archivo del expediente que por este particular se haya abierto.

A los anteriores efectos, invocó como normas vulneradas los artículos 29 y 95.9 de la Constitución; 7.º de la Ley 56 de 1981; 32 de la Ley 14 de 1983; 638, 642, 643, 651, 686, 688, 691, 715, 716 y 721 del ET (Estatuto Tributario); 77 de la Ley 49 de 1990; 51 de la Ley 383 de 1997; 59 de la Ley 788 de 2002; 1.º de la Ley 1386 de 2010; 3.º, 42 y 80 del CPACA; 181 de la Ley 1607 de 2012; y 32 de la Ley 1755 de 2015, bajo el siguiente concepto de violación (ff. 7 a 29):

Alegó que su contraparte infringió los artículos 688, 691 y 721 del ET y las garantías constitucionales al debido proceso y a la defensa, ya que los actos expedidos para aforar el impuesto de la litis fueron proferidos por una misma funcionaria, *i.e.* la tesorera municipal. También la prohibición prevista en el artículo 1.º de la Ley 1386 de 2010, al delegar en particulares la elaboración de esos actos, siendo la potestad de gestión tributaria exclusiva de los funcionarios públicos por la reserva constitucional de la información de los obligados.

Sostuvo que no tenía el deber de declarar el ICA, ni la sobretasa bomberil en la jurisdicción demandada, porque, en los periodos de la litis, desarrolló una actividad industrial de generación de energía eléctrica que estaba gravada con el impuesto en los municipios o distritos en los que se localizaban las centrales de generación eléctrica. Explicó que, contrariamente a lo señalado por la demandada, su actividad económica carecía de connotación comercial, puesto que la electricidad que vendió a los usuarios finales era la misma que generó, de manera que, la venta era la culminación del proceso industrial de generación. Puntualizó que, estaba probado que no adquirió energía eléctrica para vender, toda vez que en los años revisados generó más de la que comercializó y, en esa medida, cumplió con sus prestaciones contractuales sin necesidad de comprar a otros generadores. Al respecto, planteó que, incluso si hubiera adquirido energía eléctrica de otros generadores, tampoco estaría sujeta al impuesto

discutido, ya que el municipio omitió acreditar que la energía que vendió a los usuarios ubicados en su territorio se generó por un tercero.

Por último, se opuso a las sanciones impuestas en los actos demandados. En torno a las multas por extemporaneidad y por no declarar, argumentó que al reprimir conductas infractoras excluyentes era improcedente su imposición concomitante. Agregó que, en cualquier caso, como no tenía el deber de declarar el ICA discutido, tampoco procedían esas sanciones. Frente a la imposición de la multa por la infracción al deber de informar, alegó que transgredió el debido proceso, debido a que la autoridad tributaria no profirió requerimientos formales para solicitar la información sino derechos de petición, ni profirió un pliego de cargos proponiendo la sanción. Con todo, argumentó que, los errores sobre los clientes que se localizaban en la jurisdicción demandada, se originaron en los datos que estos le reportaron pues, antes de la creación de la demandada en 2006, ese territorio era de otro municipio.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (ff. 208 a 244). Aseguró que los actos acusados fueron proferidos con apego al debido proceso y garantizando el derecho de defensa de la actora. Defendió que la demandante era sujeto pasivo del ICA para los periodos discutidos, porque desarrolló la actividad comercial de venta de energía eléctrica a usuarios finales localizados en su jurisdicción. Por ende, tenía el deber de declarar el impuesto tomando como base los ingresos brutos que percibió en esa comercialización. Puntualizó que, contrariamente a lo alegado por su contraparte, la actividad industrial de generación de energía se concretó en las ventas al mercado de energía mayorista, razón por la cual, la recompra a ese mercado para su comercialización a los usuarios finales se constituyó en una actividad comercial independiente; pues, incluso, se demostró que la cantidad de electricidad que compró para su comercialización superó aquella que generó.

Por consiguiente, sostuvo que procedía aforar el ICA y la sobretasa bomberil, así como la imposición de la multa por infracción al deber de declarar. Al respecto, indicó que en los actos demandados no se determinó una sanción por extemporaneidad, pues la referencia a esta multa en el acto definitivo se debió a un error de denominación que corrigió al decidir el recurso de reconsideración. Finalmente, defendió la sanción por no informar impuesta, argumentando que la actora omitió entregar la información requerida respecto de tres clientes localizados en el municipio y entregó datos inexactos al calificar su actividad lucrativa como industrial. Agregó que era improcedente expedir un pliego de cargos, por cuanto los fundamentos jurídicos para la imposición de la sanción se expusieron en la liquidación oficial de aforo y al decidir el recurso de reconsideración.

Sentencia apelada

El tribunal accedió a las pretensiones de la demanda sin condenar en costas (ff. 345 a 352). Conforme a lo dispuesto por los artículos 7.º de la Ley 56 de 1981 y 181 de la Ley 1607 de 2012, señaló que la actividad industrial de generación de energía eléctrica está gravada con el ICA en las municipalidades donde se localizan las plantas generadoras, en consideración a los kilovatios instalados. Preciso que el desarrollo de esa actividad culmina con la comercialización de la energía eléctrica generada a los usuarios finales y que se calificaría como actividad comercial solo si el comercializador se dedica a la compra de energía para su reventa, evento en el cual el ICA se causa según las reglas generales. A partir de lo anterior y basándose en el criterio jurisprudencial de esta

Sección¹, juzgó que, en los periodos de la litis, la actora no era sujeto pasivo del ICA en el municipio demandado, porque realizó una actividad industrial de generación de energía eléctrica sin una planta instalada en esa jurisdicción. Agregó que la entidad demandada omitió probar que la energía que la actora vendió a los usuarios finales localizados en su territorio fuera diferente a aquella que generó en desarrollo de su actividad industrial. Por consiguiente, consideró improcedente el ICA aforado y la multa impuesta por no declararlo. En cuanto a la sanción por no informar, juzgó que la autoridad tributaria infringió el debido proceso, porque omitió imponerla en el acto definitivo, pese a las referencias que hizo sobre la misma en la parte motiva del acto; y, sin sustento o explicación sobre la configuración del hecho infractor –v.g. la identificación de errores hallados en la información entregada– la liquidó, por primera vez, en la resolución que falló el recurso de reconsideración.

Recurso de apelación

La demandada apeló la decisión del tribunal (ff. 360 a 370). Al efecto, señaló que debía reconsiderarse el criterio jurisprudencial en el que se sustentó la decisión, por cuanto interpretaba erróneamente las normas aplicables al sector energético al desconocer que la actora tiene un objeto social múltiple, en desarrollo del cual realiza actividades de generación y de comercialización de energía eléctrica, labores que son independientes y, que, como tal, debe constar de forma separada en la contabilidad de la compañía. Precisó que, contrariamente a lo señalado por el *a quo* y por la jurisprudencia de esta Sección, la actividad industrial de generación se agota en la venta de la producción al mercado de energía mayorista, y que la comercialización ocurre cuando se recompra la electricidad a ese mercado para su venta a los usuarios finales. Explicó que el ICA en su jurisdicción se causó por esta última labor, por cuanto estaba probado que la demandante vendió la energía eléctrica que adquirió del mercado de energía mayorista a usuarios finales ubicados en su territorio; la cual, incluso, superó la cantidad de la producción y, ello deja en evidencia que la energía eléctrica vendida es diferente a la generada. Por lo anterior, insistió en que la actora era sujeto pasivo del ICA en su jurisdicción por la realización de la actividad de comercialización de energía eléctrica, siendo procedente el aforo del impuesto a su cargo y la multa impuesta por no declarar. Por último, defendió la sanción por no enviar información que se determinó en los actos demandados, porque estaba acreditado que la actora entregó datos errados e incompletos sobre los clientes finales ubicados en el territorio municipal, y ello se explicó de forma suficiente en los actos.

Pronunciamientos sobre el recurso

La actora reiteró los argumentos expuestos en anteriores etapas procesales. Además, pidió que sea resuelto el recurso de apelación que interpuso contra el auto del tribunal que concedió la apelación presentada por su contraparte contra la sentencia de primera instancia, en el cual sustentó la improcedencia del recurso de alzada, porque el abogado que lo interpuso fue inhabilitado para el ejercicio de profesión por orden judicial. También pidió que se condene en costas a la demandada (índice 15²). Por su parte, el ministerio público guardó silencio.

¹ Entre otras, citó la sentencia del 02 de diciembre de 2015 (exp. 21310, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia), del 02 de mayo de 2019 (exp. 22693, CP: Milton Chaves García) y del 06 de junio de 2019 (exp. 22852, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto).

² Las menciones de «Índice» aluden al historial de actuaciones registradas en el repositorio informático Samai.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados, atendiendo a los cargos de apelación planteados por la demandada, en calidad de apelante única, contra la sentencia del tribunal que accedió a las pretensiones de la demanda sin condenarla en costas.

1.1- Como cuestión previa, la Sala observa que, en las alegaciones finales, la demandante pidió que se decida la apelación que supuestamente interpuso, en subsidio del recurso de reposición, contra el auto del 17 de abril de 2023, mediante el cual el tribunal concedió el recurso de apelación que presentó la demandada contra la sentencia de primera instancia, el cual considera improcedente por la inhabilidad del apoderado para el ejercicio de la profesión de abogado dictada por orden judicial (índice 15). Al respecto, se observa que, mediante auto del 24 de mayo de 2023 (ff. 383 a 386), el tribunal decidió no reponer el auto que concedió el recurso de apelación en contra de la sentencia, tras constatar que no estaba ejecutoriada ninguna decisión judicial que inhabilitara al abogado de la demandada para el ejercicio de la profesión. En esa misma oportunidad, prescindió de conceder el recurso de apelación interpuesto por la actora en subsidio del de reposición y, en su lugar, ordenó remitir el expediente a esta Corporación para dar trámite a la apelación de la sentencia. Esa decisión del tribunal se encuentra ejecutoriada y el recurso de apelación contra la sentencia se admitió por el magistrado ponente mediante auto del 04 de agosto de 2023, de manera que no advierte la Sala que esté pendiente de decisión algún recurso que impida dictar sentencia de segunda instancia en el trámite del presente proceso.

1.2- Por tanto, atendiendo a los cargos de impugnación planteados, se determinará si la actora era sujeto pasivo del ICA por la actividad de comercialización de energía eléctrica a clientes ubicado en la jurisdicción demandada. En función de lo anterior, se decidirá sobre la juridicidad de la sanción por no declarar impuesta. También deberá definirse si procedía la imposición de la multa por no enviar información. De prosperar la apelación, deberán evaluarse los cargos de la demanda sobre los cuales el tribunal no tuvo que pronunciarse para dictar la sentencia apelada. Pero a la Sala le está vedado resolver sobre la condena en las costas del proceso al municipio que pidió la demandante en el pronunciamiento sobre el recurso de apelación, toda vez que, conforme al artículo 328 del CGP (Código General del Proceso, Ley 1564 de 2012), la competencia del juez de segunda instancia se restringe a los aspectos formulados en la apelación y sucede que la actora no presentó recurso de apelación frente a la decisión del tribunal de no condenar en costas a la parte vencida; siendo del caso reiterar que la etapa para las alegaciones finales no es la adecuada para formular cargos de impugnación en contra de lo resuelto en la sentencia de primera instancia (sentencia del 07 de mayo de 2020, exp. 23572, CP: Julio Roberto Piza).

2- Sobre la primera cuestión debatida, la apelante única pide que se reconsidere el criterio de decisión expuesto, en otras ocasiones, por esta Sección, pues considera que, conforme a las reglas del sector energético, la actora es sujeto pasivo del ICA en su jurisdicción por la actividad comercial de venta de energía eléctrica. Por ende, defiende la procedencia del impuesto liquidado y de la sanción por no declarar impuesta en los actos demandados. Explica que la actividad gravada en su jurisdicción es distinta a la actividad industrial de generación de energía que desarrolló la demandante, la cual, en su criterio, culminó con la venta de la producción al mercado de energía mayorista. Alega que al comprar en ese mercado la energía eléctrica, en cantidades superiores a

la generada para su venta a usuarios finales localizados en su territorio, la demandante desarrolló una actividad comercial gravada conforme a las reglas generales del ICA.

En contraste, la actora defiende que no realizó el hecho generador del ICA en la jurisdicción demandada, porque no desarrolló una actividad independiente de comercialización de energía, sino que culminó su proceso industrial con las ventas a los usuarios finales, quienes demandan menos energía eléctrica de la que generó en las centrales. Sostuvo que esa actividad industrial está gravada con el ICA en las municipalidades donde tiene ubicadas las centrales generadoras, atendiendo a lo previsto en el artículo 7.º, de la Ley 56 de 1981.

De conformidad con lo anterior, la Sala observa que las partes coinciden en que la actora realizó la actividad de generación de energía eléctrica, al tiempo que vendió energía a usuarios finales ubicados en la jurisdicción demandada, pero discuten si esa venta de energía a usuarios finales, corresponde a una actividad comercial gravada con el ICA en la jurisdicción demandada; o hace parte de la actividad industrial de generación de energía, y en ese sentido, se encuentra gravada en los municipios donde la demandante tiene ubicadas sus centrales de generación eléctrica. Al tenor de esas alegaciones, le corresponde a la Sala determinar si la actora era sujeto pasivo del ICA en la entidad territorial demandada por la actividad de comercialización de energía eléctrica, o si, por el contrario, la venta de energía a usuarios finales en esa jurisdicción, hizo parte de su actividad industrial de generación.

2.1- Para decidir, la Sala reiterará, en lo pertinente, el criterio expuesto, entre otras, en las sentencias del 23 de julio y 20 de agosto de 2015 (exps. 19942 y 20006, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez); 10 de diciembre de 2015 (exp. 20012; CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas); 04 de diciembre de 2019 (exp. 23568; CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez); 07 de abril de 2022 (exp. 25860, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto); 28 de abril de 2022 (exp. 25859, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello) y en especial, del 02 de diciembre de 2015 (exp. 21310, CP: Martha Teresa Briceño Valencia), que decidió un asunto de similares características al que convoca a la Sala en esta oportunidad, entre las mismas partes, pero en relación con el ICA de los años 2007 a 2011. Esto porque no encuentra la Sala que ese criterio de decisión infrinja la normas que alega la apelante única, así:

2.2- El artículo 14.25 de la Ley 142 de 1994, define el servicio público domiciliario de energía eléctrica, como el transporte de energía eléctrica desde las redes regionales de transmisión hasta el domicilio del usuario final, incluida su conexión y medición, y prevé que las regulaciones de dicha ley, también aplicarán a las actividades complementarias de generación, comercialización, transformación, interconexión y transmisión. Por su parte, el artículo 28 *ibidem*, señala que todas las empresas tienen el derecho a construir, operar y modificar sus redes e instalaciones para prestar los servicios públicos.

2.3- En materia tributaria, la Ley 383 de 1997 adoptó las reglas de territorialidad bajo las cuales se determina la causación del ICA para las actividades reguladas por la Ley 142 de 1994. En concreto, el ordinal 1.º del artículo 51 dispuso que la generación de energía eléctrica «*continuará gravada de acuerdo con lo previsto en el artículo 7.º de la Ley 56 de 1981*», norma que, a su vez, en su letra a., previó que «*las entidades propietarias de obras para generación de energía eléctrica, podrán ser gravadas con el impuesto de industria y comercio, limitada a cinco pesos (\$5.00) anuales por cada kilovatio, instalado en la respectiva central generadora*».

Con la expedición de la Ley 1607 de 2012, el legislador precisó que «*la comercialización*

de energía eléctrica por parte de las empresas generadoras de energía continuará gravada de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 7.º de la Ley 56 de 1981» (artículo 181), es decir, en los mismos términos que la actividad industrial de generación de energía. Esta norma, fue estudiada por la Corte Constitucional, que en sentencia C-587 del 13 de agosto de 2014³ declaró su exequibilidad condicionada «en el entendido de que lo allí establecido no aplica respecto de la comercialización de energía no producida por parte de las empresas generadoras de energía eléctrica», posición que atiende también a los criterios de territorialidad del ICA en la actividad industrial según el artículo 77 de la Ley 49 de 1990, que reconoce que la venta de lo producido hace parte de la actividad industrial.

2.4- En las sentencias que en esta oportunidad se reiteran, la Sección concluyó que la comercialización de la energía eléctrica generada por parte de las empresas generadoras *«está gravada con el ICA en la jurisdicción municipal en la que esté ubicada la central generadora, y la cuota tributaria estará determinada por la cantidad de kilovatios instalados, y en consecuencia, la venta de la energía producida no puede gravarse como actividad comercial de venta de energía eléctrica»*, pero en los casos de comercialización de energía no generada a los usuarios finales, esa actividad se gravaría con el ICA conforme la regla general prevista en el artículo 51.1, de la Ley 383 de 1997.

Además, en el fallo del 23 de julio de 2015⁴, esta Corporación precisó que para la determinación de la sujeción pasiva del ICA en los casos de la comercialización de energía comprada a otra empresa generadora o a una comercializadora, la *«carga probatoria recae sobre el ente territorial fiscalizador»* (exp. 19942, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez). Esto es así, porque de acuerdo con el artículo 167 del CGP, norma de aplicación general probatoria, incumbe a las partes probar el supuesto de hecho de las normas cuyo efecto jurídico persiguen. Así pues, en aquellos casos en donde se busca someter a tributación operaciones, la carga se asigna a la autoridad, la cual se constituye en el sujeto que invoca a su favor los hechos del caso (fallo del 08 de marzo de 2018, exp. 21295, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez).

2.5- Delimitado el marco jurídico aplicable, con miras a desatar la litis trabada entre las partes, la Sala observa que en el curso del procedimiento administrativo, la demandada incorporó al expediente, como prueba para la determinación oficial del impuesto, copia de los oficios emitidos por la SSPD (Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios), la CREG (Comisión de Regulación de Energía y Gas) y el administrador del mercado de energía mayorista, de las cuales se destaca lo siguiente:

(i) En comunicación del 15 de octubre de 2014, la CREG explicó que *«una empresa que realice de manera integrada las actividades de generación y de comercialización debe tener las respectivas fronteras comerciales de generación y las de comercialización, pues la energía que genera con sus plantas la inyecta al sistema interconectado nacional y es despachada a través de la bolsa de energía, y entregada físicamente en el sistema interconectado nacional, sin que esté destinada a un usuario específico...»* de manera que, *«... no es posible conocer el destino final de la energía registrada en una frontera comercial de un generador...»* (ff. 43 a 46 caa).

(ii) En oficio del 20 de abril de 2017, el administrador del mercado de energía mayorista, aclaró que en ese mercado *«se transa la totalidad de la energía que se produce y se consume por quienes se encuentran interconectados en el Sistema Interconectado*

³ Exp. D-10060, MP: Luís Guillermo Guerrero Pérez.

⁴ Reiterado entre otros, en el fallo del 04 de diciembre de 2019 (exp. 23568, CP: Jorge Octavio Ramírez).

Nacional - SIN», por lo que, «una empresa que realice de manera integrada las actividades de generación y de comercialización debe tener las respectivas fronteras comerciales de generación y las de comercialización, pues la energía que genera con sus plantas la inyecta al Sistema Interconectado Nacional -SIN- y es despachada a través de la Bolsa de Energía, y entregada físicamente al Sistema Interconectado Nacional -SIN-, sin que esté destinada a un usuario específico...». Asimismo, certificó: (a) la existencia de una frontera comercial representada por la contribuyente en la jurisdicción demandada por los periodos de la litis, con una demanda real de 2.992.939,38 kWh; y (b) un total de energía comprada por la actora en su calidad de agente generador de 3.794.583.278 kWh, y de 51.169 kWh, en calidad de agente comercializador (ff. 9 a 12 y 49 a 51 caa).

(iii) Mediante comunicado del 20 de septiembre de 2017, la SSPD indicó que la actora «...se encuentra inscrito como generador y comercializador de energía eléctrica, es decir, de manera integrada realiza las mencionadas actividades en el Sistema Interconectado Nacional...» (ff. 13 a 16 caa).

(iv) Con oficio del 11 de abril de 2018, el administrador del mercado de energía mayorista complementó la información sobre fronteras comerciales representadas por la actora, incluyendo siete usuarios finales ubicados en la jurisdicción demandada; adicionalmente, informó que, para los periodos de la litis, la demandante generó las siguientes cantidades de energía: (a) para el año 2012: 13.331.373.482,81 kWh; (b) para el año 2013: 12.876.979.851,97 kWh; (c) para el año 2014: 13.691.151.499,29 kWh; (d) para el año 2015: 13.748.780.718,46 kWh; y (e) para el año 2016: 15.005.436.957,48 kWh, para un total de 68.653.722.510,01 kWh de energía generada.

También, relacionó las cantidades de energía comprada y vendida en el mercado por la actora en su calidad de agente generadora y de agente comercializadora; así: por una parte, en calidad de agente comercializadora, (a) compró 25.584,43 kWh en la Bolsa de Energía y 16.572.929.395,76 kWh derivados de contratos, para un total de 16.572.954.980,19 kWh; y (b) vendió 75.069,60 kWh en la bolsa de energía; y por otra, en calidad de agente generador, (a) compró 3.794.568.479,53 kWh en la bolsa de energía, y 600.500.228,36 kWh derivados de contratos, para un total de 4.395.068.707,89 kWh; y (b) vendió 14.717.895.705,20 kWh en la Bolsa de Energía; y 60.057.035.888,28 kWh derivados de contratos, para un total de 74.774.931.593,48 kWh. (ff. 76 a 81 y 95 a 105 caa).

2.6- En la audiencia inicial, el *a quo* ofició al administrador del mercado de energía mayorista para que, respecto de las operaciones de la demandante en la jurisdicción demandada, certificara la cantidad de energía que generó en sus plantas, la cantidad de energía que vendió y compró en el mercado de energía mayorista y la cantidad de energía que vendió a usuarios finales, particularmente aquellos ubicados en el municipio (ff. 262 y 263). El 17 de agosto de 2021, el administrador respondió la solicitud con los siguientes datos (ff. 289 a 302):

(i) Para los periodos de la litis, registran ocho usuarios finales en el municipio, representados por la actora en calidad de agente comercializador.

(ii) La actora generó las siguientes cantidades de energía: (a) 13.331.373.482,81 kWh para el año 2012; (b) 12.876.979.851,97 kWh para el año 2013; (c) 13.691.151.499,29 kWh para el año 2014; (d) 13.748.780.718,46 kWh para el año 2015; y (e) 15.005.436.957,48 kWh para el año 2016, para un total de 68.653.722.510,01 kWh de energía generada.

(iii) En calidad de agente generadora, durante los periodos de la litis, la actora vendió 14.717.895.705,20 kWh en la bolsa de energía y 60.057.035.888,28 kWh derivados de contratos, para un total de 74.774.931.593,48 kWh.

(iv) Las compras de energía que realizó corresponden a: (a) en calidad de agente comercializadora, 25.584,43 kWh en la bolsa de energía y 16.572.929.395,76 kWh derivados de contratos, para un total de 16.572.954.980,19 kWh y (b) en calidad de agente generadora, 3.794.568.479,53 kWh en la Bolsa de Energía, y 600.500.228,36 kWh derivados de contratos, para un total de 4.395.068.707,89 kWh.

(v) La demandante que atendió en calidad de agente comercializadora, es decir «*el consumo de los usuarios regulados y no regulados conectados al Sistema Interconectado Nacional – SIN, representados por el agente comercializador [la actora]*» correspondió a: (a) 2.981.501.855,64 kWh en 2012, (b) 3.097.778.043,02 kWh en 2013, (c) 3.272.401.709,48 kWh en 2014, (d) 3.379.742.399,71 kWh en 2015 y (e) 3.600.007.777,24 kWh en 2016, para un total de 16.331.431.785,09 kWh atendidos.

(vi) Finalmente, sobre la cantidad de energía suministrada a los usuarios finales ubicados en la jurisdicción demandada, informó los siguientes valores por año: (a) por el 2012, un total de 35.591.259,43 kWh; (b) por el 2013, un total de 46.143.664,61 kWh; (c) por el 2014, un total de 49.980.748,61 kWh; (d) por el 2015 un total de 54.979.938,32 kWh; (e) y por el 2016, un total de 57.890.030,05 kWh.

2.7- A la luz de los fundamentos jurídicos y los hechos probados, la Sala inicia precisando que las partes están de acuerdo en que la actividad económica de la actora comprende las actividades de generación y comercialización de energía eléctrica. También en que la actividad industrial de generación se desarrolla por fuera de la jurisdicción demandada, así porque en la liquidación oficial acusada, la demandada reconoció que «*el hecho generador desplegado por [la actora] al interior de la jurisdicción territorial ... es la actividad comercial*» (f. 52), en tal sentido, es un hecho no discutido que la demandante es una empresa generadora y comercializadora de energía cuyas plantas de generación se encuentran fuera de la jurisdicción demandada; por lo cual, en atención al marco jurídico aplicable, para que se determine el ICA a su cargo se requiere probar que la energía que comercializó en el municipio no la produjo, sino que, la adquirió a otra empresa generadora o comercializadora.

Al respecto, la Sala estima que tal como juzgó el *a quo*, no le asiste la razón a la demandada, pues, en el expediente no obra ninguna prueba que acredite que la energía que vendió la actora a sus usuarios finales ubicados en su jurisdicción, fuera diferente a aquella que generó en desarrollo de la actividad industrial. Así porque, si bien las certificaciones expedidas por la SSPD, la CREG y XM, dan cuenta de que la actora actuó en el mercado mayorista como generadora y comercializadora de energía eléctrica, de las fronteras comerciales que representó en el municipio, y de las cantidades de energía que generó, y las que vendió y compró en el mercado de energía mayorista, con esas pruebas no puede establecerse de forma certera, si las compras de energía adicional tuvieron como finalidad el suministro a los usuarios finales ubicados en el municipio, y tampoco, que la energía que comercializó la actora a dichos usuarios finales, provino de aquellas compras de energía, que es el hecho relevante para efectos de calificar la actividad como comercial y determinar la sujeción pasiva de la actora al ICA.

Así, estima la Sala que las pruebas aportadas por la demandada no son suficientes para gravar con el ICA la actividad de venta de energía realizada por la actora en su jurisdicción; pues, se insiste, no se demostró que se suministrara energía diferente a la generada por esta. Dado que, si bien está acreditada la existencia de fronteras comerciales para atender a usuarios finales ubicados allí, no se advierte en el expediente prueba alguna que permita inferir que la energía vendida a esos usuarios, no corresponda a la energía generada por la propia actora, siendo pertinente precisar que *«el registro de las fronteras comerciales no es indicativo de que la energía suministrada a los usuarios no regulados sea diferente a la generada»* (sentencia del 04 de diciembre de 2019, exp: 23568, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez). Adicionalmente, se destaca que en las certificaciones suscritas por el administrador del mercado de energía mayorista, consta la cantidad de energía generada por la actora y la demanda que atendió de usuarios regulados y no regulados por los periodos de la litis; y en concreto, la de los usuarios ubicados en el municipio, información de la que se concluye que la energía generada por la demandante en cada uno de los años objeto de certificación, fue superior a la demanda que atendió de sus clientes.

2.8- En suma, a la luz de lo dispuesto en el artículo 181 de la Ley 1607 de 2012 y la doctrina jurisprudencial que en esta oportunidad se reitera, dado que en el caso *sub lite* no se desvirtuó que la energía vendida por la actora en el municipio hacía parte de aquella generada en sus propias plantas en desarrollo de la actividad industrial, la Sala juzga que la actora llevó a cabo en la jurisdicción demandada, la simple comercialización de la energía que generó, y en consecuencia, no se acreditó la realización del hecho generador del ICA, actividad probatoria que se reitera, correspondía a la autoridad tributaria. En consecuencia, la actora no es sujeto pasivo del ICA por los periodos discutidos en la jurisdicción demandada; por ende, no procedía aforar ese impuesto ni imponer la multa por no declararlo. No prospera el cargo de apelación.

3- Por otra parte, el *a quo* consideró que la demandada violó el derecho de defensa de la demandante al imponer la sanción por infracción al deber de informar en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración. Al respecto, el *a quo* explicó que la demandada se refirió a la sanción en los considerandos de la liquidación oficial de aforo, pero omitió liquidar esa multa en la parte resolutive del acto. Agregó que, al decidir el recurso tampoco identificó las inconsistencias halladas en la información entregada, que conllevaron a su imposición. Sobre el particular, la apelante única defiende que es procedente la multa, porque acreditó que la actora entregó datos con errores e incompletos sobre sus clientes finales y afirma que sí expuso el fundamento para imponer la multa en la liquidación oficial de aforo demandada. En esos términos, la Sala debe verificar si procedía la sanción por no enviar información que la Administración impuso a la actora, concretamente si en su imposición se garantizó el derecho de defensa.

3.1- En su versión vigente para la época de los hechos, antes de las modificaciones introducidas por la Ley 2277 de 2022, el artículo 651 del ET tipificaba como sancionables conductas relacionadas con el deber de informar, concretamente, no suministrar información, no suministrarla en el plazo establecido, y suministrar una información con errores de contenido. Tales infracciones pueden ser cometidas tanto por obligados tributarios respecto de los cuales la Administración se encuentra adelantando un procedimiento de inspección, como por personas que, aunque no sean los sujetos investigados, se encuentran en situación de proporcionar a la Administración informaciones con trascendencia tributaria en relación con terceros. Así, serían sancionados con la multa allí prevista los sujetos a quienes se les haya solicitado información tributaria o informaciones y pruebas en ejercicio de la facultad de

fiscalización de la Administración, y desatiendan ese requerimiento. Por su parte, el artículo 637 *ibidem* dispone que «*las sanciones podrán imponerse mediante resolución independiente, o en las respectivas liquidaciones oficiales*».

3.2- En el caso analizado, sobre la imposición de la sanción por no informar se encuentran acreditados los siguientes hechos relevantes:

(i) El 10 de marzo de 2017, la demandada profirió el Emplazamiento Previo por no Declarar nro. 015, en el que conminó a la actora a presentar las declaraciones del ICA por los periodos de la litis, y le informó sobre la sanción por no declarar o la de extemporaneidad que procederían en caso de omisión al emplazamiento o presentación extemporánea de las declaraciones (ff. 18 a 20 caa).

(ii) El 10 de abril de 2017, la demandante dio respuesta al emplazamiento previo por no declarar «*del 23 de marzo de 2017*» (emplazamiento que no se encuentra en el expediente), en el que expuso las razones jurídicas y fácticas por las que consideró que no era sujeto pasivo del ICA en la jurisdicción demandada por los periodos discutidos (ff. 56 a 62 caa). Posteriormente, el 19 de mayo del mismo año, la actora presentó un escrito dando alcance a la respuesta al emplazamiento, en el que identificó un cliente ubicado en la jurisdicción demandada, pero aclarando que «*a pesar de esto, ... no se encuentra en la obligación de declarar y pagar el impuesto de industria y comercio en este municipio...*» (ff. 63 a 65, 82 y 83 caa).

(iii) Mediante derecho de petición, el 05 de noviembre de 2017 la autoridad tributaria solicitó a la contribuyente información sobre sus usuarios finales y fronteras comerciales ubicadas en su jurisdicción, la facturación por el suministro de energía a esos usuarios, y la cantidad de energía generada, vendida y comprada en el mercado de energía mayorista por los periodos de la litis, y le advirtió sobre la procedencia de la sanción por no enviar la información requerida (ff. 84 a 85 caa). Esa comunicación fue notificada a la actora el día 30 del mismo mes y año (f. 86 caa).

(iv) El 20 de noviembre de 2017, la actora dio respuesta al emplazamiento previo por no declarar del 10 de marzo del mismo año, aclarando que el mismo le fue notificado por correo el día 30 de octubre de 2017, y explicando que previamente -10 de abril de 2017- ya había dado respuesta al emplazamiento previo por no declarar «*del 23 de marzo de 2017*», y expuso nuevamente las razones jurídicas y fácticas por las que consideró que no era sujeto pasivo del ICA en la jurisdicción demandada por los periodos discutidos (ff. 21 a 28 caa).

(v) El 17 de enero de 2018, la Administración reiteró la solicitud de información a la actora y le indicó que, al haber incumplido con el término para su entrega, procedería a imponer la sanción prevista en el artículo 651 del ET (ff. 89 y 90 caa). Esta petición fue atendida por la contribuyente el 09 de febrero de 2018, con una comunicación en la que además de entregar la información solicitada por el Municipio, aclaró que la misma ya había sido requerida desde el 2017, y entregada por su parte mediante comunicación del 07 de abril de ese año (ff. 106 a 109 caa).

(vi) Con comunicación del 14 de febrero de 2018, la Administración solicitó nuevamente a la actora la información, pero en concreto sobre tres compañías que «*dentro del proceso investigativo tributario*» determinó que corresponden a clientes suyos, por lo que también reiteró la procedencia de la sanción, al considerar que la contribuyente «*trata de ocultar la información solicitada*» (ff. 92 y 93 caa). El 22 del mismo mes y año, la actora dio respuesta a esta solicitud, donde explicó que, una vez validada la

localización de sus clientes con el administrador del mercado de energía mayorista, pudo determinar a tres de ellos ubicados en la jurisdicción demandada, respecto de los cuales aportó la facturación requerida por la Administración y aclaró que las posibles inconsistencias en la información entregada *«ha sido en parte por la creación del municipio reciente (2006)»* (ff. 156, 157 y 159 caa).

(vii) En los considerandos de la Liquidación Oficial de Aforo nro. 028, del 13 de abril de 2018, la Administración expuso que procedía imponer la sanción por no enviar información a las tarifas previstas en las letras a. y c. del artículo 651 del ET, que disponen como conductas infractoras el no suministro de la información exigida y el suministro de la misma en forma extemporánea, respectivamente, bajo el argumento de que la actora *«faltó a la verdad procesal ... no haber suministrado en forma completa la información requerida dentro del plazo establecido para ello y en cuyo contenido presenta errores»* (f. 235 caa). Pero prescindió de referirse a la sanción impuesta en el resuelve del acto (ff. 237 y 238 caa).

(viii) En la Resolución nro. 059, del 13 de junio de 2018, la demandada reiteró que la contribuyente *«no dio respuesta dentro del término legal a lo solicitado y al requerirse de nuevo, suministró la información incompleta, en cuyas respuestas presentan numerosos errores, ocultó información, como también envió información no solicitada»* (f. 365 caa), y modificó el resuelve de la liquidación oficial de aforo para referirse a la sanción por no informar (f. 368 caa).

(ix) En el escrito de contestación de la demanda, la Administración explicó que la imposición de la sanción obedeció al *«incumpliendo reiterado de no enviar la información solicitada, además que quedó demostrado que ocultó información con el fin de evadir el pago del impuesto»* (f. 211), argumento sobre el cual, el tribunal estimó que si la demandada *«consideraba que la información contenía errores, debió explicar o sustentar las diferencias encontradas en los actos acusados, aspecto que no se advierte en ellos, pues hace afirmaciones genéricas que no permiten a la empresa ejercer adecuadamente su derecho de defensa»* (f. 352).

3.3- Para dirimir esta controversia, destaca la Sala que el cargo de apelación propuesto por la Administración, se refiere a la procedencia de la multa discutida porque *«las pruebas aportadas al proceso aparecen los informes con errores y hace una relación parcial y oculta información sobre las fronteras comerciales o clientes solicitados...»* y defiende que en los actos acusados se *«hace referencia en forma detallada las inconsistencias y errores de la información suministrada...»* (f. 368 vto.).

Así, analizados los hechos relevantes y las pruebas que obran en el expediente, la Sala observa que la demandada no propuso reparo contra la decisión del tribunal relativa a la falta de mención de la sanción en la parte resolutive del acto de liquidación oficial. Además, se considera que tal como lo estimó el *a quo*, en los actos demandados, la apelante no se refirió de manera concreta, a las inconsistencias en la información que suministró la actora en la información entregada. Asimismo, se observa que las conductas infractoras endilgadas en los actos acusados corresponden al no suministro de la información exigida (letra a. del ordinal 1.º del artículo 651 del ET) y el suministro de la misma en forma extemporánea (letra b. *ibidem*); pero en las actuaciones en vía judicial, la entidad fundó su defensa en las inconsistencias presentadas en la información entregada, de manera que se confirma la infracción al debido proceso en la imposición de la multa. No prospera el cargo de apelación.



4- En consecuencia, dado que ninguno de los cargos de apelación prosperó, la Sala confirmará la sentencia de primera instancia.

5- Atendiendo al criterio fijado por la Sección, la Sala se abstendrá de condenar en costas en segunda instancia, con fundamento en lo establecido en el artículo 365.8 del CGP.

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

FALLA

1. **Confirmar** la sentencia apelada.
2. Sin condena en costas en esta instancia.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN