

Bogotá D.C.

Honorable Magistrada:  
**Dra. CARMEN AMPARO PONCE DELGADO**  
**TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE CUNDINAMARCA**  
E. S. D.

<b>EXPEDIENTE:</b>	<u>25000-23-37-000-2020-00562-00</u>
<b>DEMANDANTE:</b>	CODENSA S.A. E.S.P.
<b>NIT:</b>	830.037.248-0
<b>MEDIO DE CONTROL:</b>	Nulidad y Restablecimiento del Derecho
<b>DEMANDADO:</b>	U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN
<b>DOMICILIO:</b>	Bogotá D.C.
<b>CONCEPTO:</b>	Impuesto Sobre las Ventas – IVA bimestres 1°, 2°, 3°, 4° y 5° de 2016.
<b>ASUNTO:</b>	Sanción por inexactitud y otros.
<b>ACTOS DEMANDADOS:</b>	"Liquidación Oficial de Revisión No. 31241 2020 000014, "Liquidación Oficial de Revisión No. 31241 2020 000013, "Liquidación Oficial de Revisión No. 31241 2020 000012, "Liquidación Oficial de Revisión No. 31241 2020 000011, "Liquidación Oficial de Revisión No. 31241 2020 000005 del 24.02.2020.
<b>CUANTÍA:</b>	\$1.654.176.000 M/cte.
<b>AUTO ADMISORIO:</b>	10 de junio de 2021
<b>NOTIFICACIÓN:</b>	24 de junio de 2021
<b>ACTUACIÓN:</b>	<b>CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA</b>

**PAOLA ANDREA GARCÍA COLORADO**, identificada con la cédula de ciudadanía No.1.110.454.068 de Ibagué, abogada en ejercicio y portadora de la Tarjeta Profesional No. 180.322 del H. Consejo Superior de la Judicatura, obrando como apoderada judicial de la **UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES** (*en adelante DIAN, mi representada o la Autoridad Tributaria*) de conformidad con el poder conferido por la Directora Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de la U.A.E. DIAN, respetuosamente y encontrándome dentro de la oportunidad legal prevista para ello en los artículos 172 y 199 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), me permito contestar la demanda promovida por la sociedad **CODENSA S.A. E.S.P.** (*en adelante la Sociedad o la demandante*) en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, en los siguientes términos:

## I. OPORTUNIDAD

De conformidad con lo establecido en los artículos 172 y 199 de la Ley 1437 de 2011, se correrá traslado de la demanda a las partes por el término de treinta (30) días, tiempo en el cual se *"deberán contestar la demanda, proponer excepciones, solicitar pruebas, llamar en garantía, y en su caso, presentar demanda de reconvenición"*. Ahora bien, según el artículo 199 de la Ley 1437 de 2011, *"el traslado o los términos que conceda el auto notificado solo se empezarán a contabilizar a los dos (2) días hábiles siguientes al del envío del mensaje y el término respectivo empezará a correr a partir del día siguiente"*.

En el caso objeto de estudio, el auto mediante el cual se admite la demanda, fue notificado a través de correo electrónico recepcionado por mi representada el 24 de junio de 2021, por lo que el presente escrito de contestación cumple con el requisito de oportunidad previsto en la norma indicada con anterioridad, en la medida que el plazo para contestar la demanda vence el 11 de agosto de 2021.

## II. PRONUNCIAMIENTO SOBRE LAS PRETENSIONES

En calidad de apoderada judicial de la DIAN, de manera respetuosa y con fundamento en lo que se indicará en el presente escrito, presento oposición a todas y cada una de las pretensiones de la demanda, porque contrario a lo afirmado por la demandante, la actuación de mi representada se adelantó con plena observancia de las normas sustanciales y procesales vigentes, sin violación de disposición jurídica alguna.

En ese sentido me opongo a la pretensión de nulidad de los actos demandados, esto es, la "Liquidación Oficial de Revisión No. 31241 2020 000014, "Liquidación Oficial de Revisión No. 31241 2020 000013, "Liquidación Oficial de Revisión No. 31241 2020 000012, "Liquidación Oficial de Revisión No. 31241 2020 000011, y "Liquidación Oficial de Revisión No. 31241 2020 000005, todas expedidas el



24.02.2020; presento oposición a la pretensión de restablecimiento del derecho consistente en el reconocimiento de la firmeza de las declaraciones presentadas por concepto de IVA, y hago oposición formal a la solicitud de condena en costas.

### III. PRONUNCIAMIENTO SOBRE LOS HECHOS DE LA DEMANDA

Respecto de los hechos que sustentan la presente controversia, en representación de la DIAN y con sustento en el expediente administrativo allegado al despacho el día 10 de agosto de 2021 para que obre como prueba documental en el litigio, me permito manifestar:

**Al Hecho 3.1.** Es cierto.

**Al Hecho 3.2.** Es cierto.

**Al Hecho 3.3.** Es parcialmente cierto, como quiera que la firmeza de las declaraciones de IVA se encuentran atadas a la firmeza de la *Declaración de Renta y Complementarios* del mismo periodo gravable de conformidad con lo dispuesto en el artículo 705-1 del Estatuto Tributario, y la *Declaración de Renta y Complementarios* del año gravable 2016 fue presentada en el año 2017, en vigencia de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 714 de ET. disponiendo que la declaración tributaria quedará en firme sí, dentro de los tres (3) años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar, no se ha notificado requerimiento especial.

**Al Hecho 3.4.** El hecho versa sobre el requerimiento especial que propone modificar la declaración de IVA presentada por la demandante por el 6° bimestre del año 2016; como quiera que dicho acto, ni la actuación administrativa, es objeto de cuestionamiento en el presente litigio, dado que aquí se cuestiona la actuación adelantada por el mismo concepto, pero sobre los bimestres 1°, 2°, 3°, 4° y 5° de 2016 por concepto de IVA, el hecho resulta superfluo para efectos del litigio.

**Al Hecho 3.5.** Es cierto.

**Al Hecho 3.6.** Es cierto.

**Al Hecho 3.7.** Es parcialmente cierto, conforme consta en las actuaciones administrativas adelantadas y en el presente escrito de contestación de la demanda.

**Al Hecho 3.8.** El hecho versa sobre el requerimiento especial que propone modificar la declaración de IVA presentada por la demandante por el 6° bimestre del año 2016; como quiera que dicho acto, ni la actuación administrativa, es objeto de cuestionamiento en el presente litigio, dado que aquí se cuestiona la actuación adelantada por el mismo concepto, pero sobre los bimestres 1°, 2°, 3°, 4° y 5° de 2016 por concepto de IVA, el hecho resulta superfluo para efectos del litigio.

**Al Hecho 3.9.** Es parcialmente cierto, en la medida que la afirmación corresponde a la conclusión a la que llega la demandante y los argumentos constan en las respuestas a los requerimientos especiales que presentó, los cuales se propone mi representada desvirtuar en el presente litigio. Es cierto que la demandante presentó como dirección de notificación procesal, la que consta en la respuesta a los requerimientos especiales allegados al honorable despacho dentro de la actuación administrativa.

**Al Hecho 3.10.** No es cierto. El hecho corresponde a una apreciación subjetiva de la demandante, como quiera que la actuación administrativa que desplegó la Autoridad Tributaria a efectos de notificar los actos proferidos se adecuó al procedimiento definido en el Estatuto Tributario de conformidad con el artículo 564, que versa sobre la dirección de notificación procesal, posición que será ampliada al presentar los argumentos de oposición al cargo "B" .

**Al Hecho 3.11.** La Liquidación Oficial de Revisión No. 31241202000025 del 18 de junio de 2020, no es un acto administrativo cuestionado en la presente controversia, por lo tanto, los aspectos concernientes a su notificación resultan superfluos, al corresponder a una actuación administrativa diferente, que en nada incide en el desarrollo de la presente controversia.



**Al Hecho 3.12.** Es cierta la respuesta que la Autoridad Tributaria dio a la petición radicada por la Sociedad. El contenido de la solicitud de la demandante, no fue acreditado ni allegado al proceso.

**Al Hecho 3.13.** Es cierto, que la Sociedad tuvo conocimiento de los actos administrativos demandados cuando fueron notificados por aviso. El contenido de la solicitud de la demandante, no fue acreditado ni allegado al proceso.

**Al Hecho 3.14.** No le consta a mi representada, en la medida que la afirmación hecha por la Sociedad adolece de precisión o cuando menos del número de radicación, y no fue acreditada mediante prueba obrante en el expediente.

#### IV. FUNDAMENTOS DE LA DEFENSA

Antes de presentar los argumentos de oposición a los cargos formulados en la demanda, que demuestran que los actos administrativos fueron proferidos en cumplimiento del ordenamiento jurídico vigente, por funcionario competente y que por lo tanto no se encuentran viciados de causal alguna de nulidad, con el propósito de dejar sin efecto la demanda presentada, me permito respetuosamente y con sustento en el artículo 175 numeral 3° y artículo 180 del CPACA, formular al honorable despacho:

#### EXCEPCIÓN DE CADUCIDAD

El Consejo de Estado al referirse a la caducidad de la acción como presupuesto procesal para acudir a la jurisdicción a través del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho señaló:

*“La caducidad de la acción es un presupuesto procesal y/o instrumento a través del cual se limita el ejercicio de los derechos individuales y subjetivos de los administrados en desarrollo del principio de la seguridad jurídica, bajo criterios de racionalidad y suficiencia temporal para la reclamación judicial de los derechos. Según lo ha reiterado esta Corporación, la caducidad busca entre otras cosas que los actos administrativos de carácter particular adquieran firmeza y no queden indefinidamente sujetos a la incertidumbre de un proceso judicial destinado a cuestionar su legalidad. Ahora bien, de conformidad con el literal d) del numeral 2 del artículo 164 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, la oportunidad para acudir a la jurisdicción de lo contencioso administrativo a demandar a través del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, caduca al cabo de los cuatro meses siguientes al día en que se publique, notifique, comunique o ejecute el acto administrativo definitivo, según el caso”.* (Consejo de Estado. Sentencia del 18 de febrero de 2016. Consejero ponente: William Hernández Gómez. Radicación número: 47001-23-33-000-2012-00043-01(2224-13)).

Específicamente, el artículo 568 del ET. se refirió al procedimiento que debe adelantar la Autoridad Tributaria cuando las notificaciones son devueltas por correo, en los siguientes términos:

**“Artículo. 568. Notificaciones devueltas por el correo.**

*Los actos administrativos enviados por correo, que por cualquier razón sean devueltos, serán notificados mediante aviso, con transcripción de la parte resolutive del acto administrativo, en el portal web de la DIAN que incluya mecanismos de búsqueda por número identificación personal y, en todo caso, en un lugar de acceso al público de la misma entidad. La notificación se entenderá surtida para efectos de los términos de la administración, en la primera fecha de introducción al correo, pero para el contribuyente, el término para responder o impugnar se contará desde el día hábil siguiente a la publicación del aviso en el portal o de la corrección de la notificación. Lo anterior no se aplicará cuando la devolución se produzca por notificación a una dirección distinta a la informada en el RUT, en cuyo caso se deberá notificar a la dirección correcta dentro del término legal. [Énfasis añadido]*

Para el caso en concreto, las Liquidaciones Oficiales de Revisión fueron notificadas así:

Acto Administrativo	Notificación por Correo	Motivo de Devolución	Notificación por Aviso
Liquidación Oficial de Revisión No. 31241 2020 000014 del 24.02.2020 que determinó el IVA del 1º bimestre del año gravable 2016.	Planilla Correo No. 541.	Rehusado el 5 de marzo de 2020	12 de marzo de 2020
Liquidación Oficial de Revisión No. 31241 2020 000013 del 24.02.2020 que determinó el IVA del 2º bimestre	Planilla Correo No. 541.	Rehusado el 5 de marzo de 2020	12 de marzo de 2020



Acto Administrativo	Notificación por Correo	Motivo de Devolución	Notificación por Aviso
del año gravable 2016.			
Liquidación Oficial de Revisión No. 31241 2020 000012 del 24.02.2020 que determinó el IVA del 3º bimestre del año gravable 2016.	Planilla Correo No. 541.	Rehusado el 5 de marzo de 2020	12 de marzo de 2020
Liquidación Oficial de Revisión No. 31241 2020 000011 del 24.02.2020 que determinó el IVA del 4º bimestre del año gravable 2016.	Planilla Correo No. 541.	Rehusado el 5 de marzo de 2020	12 de marzo de 2020
Liquidación Oficial de Revisión No. 31241 2020 000005 del 24.02.2020 que determinó el IVA del 5º bimestre del año gravable 2016.	Planilla Correo No. 541.	Rehusado el 5 de marzo de 2020	12 de marzo de 2020

Y la norma tributaria en el parágrafo único del artículo 720 dispuso:

**“Artículo 720. Recursos contra los actos de la administración tributaria.**

*Sin perjuicio de lo dispuesto en normas especiales de este Estatuto, contra las liquidaciones oficiales, resoluciones que impongan sanciones u ordenen el reintegro de sumas devueltas y demás actos producidos, en relación con los impuestos administrados por la Unidad Administrativa Especial Dirección General de Impuestos Nacionales, procede el Recurso de Reconsideración.*

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

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

**PAR. Cuando se hubiere atendido en debida forma el requerimiento especial y no obstante se practique liquidación oficial, el contribuyente podrá prescindir del recurso de reconsideración y acudir directamente ante la jurisdicción contencioso administrativa dentro de los cuatro (4) meses siguientes a la notificación de la liquidación oficial.”**

De manera que para acudir directamente a la jurisdicción a través del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho -en consonancia con el literal d) del numeral 2 del artículo 164 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo-, la demandante tenía en principio hasta el 13 de julio del 2020.

No obstante, mediante el Decreto 564 de 2020 se suspendieron los términos de prescripción y caducidad previstos en cualquier norma sustancial o procesal para ejercer derechos, acciones, medios de control o presentar demandas ante la Rama Judicial, desde el 16 de marzo de 2020 inclusive, siendo reanudados por el Consejo Superior de la Judicatura<sup>1</sup> el 1 de julio de 2020.

En el caso en comento se tiene que desde el 13 de marzo de 2020 al 16 de marzo de 2020 transcurrieron tres (3) días del término de caducidad, como quiera que el 16 de marzo ya se encontraban suspendidos los términos de caducidad; así, al reanudarse el término de caducidad a la Sociedad le quedaban tres (3) meses y 27 días calendario para interponer la mentada acción, que se cuentan a partir del 1 de julio de 2020, venciéndose el plazo para interponerla el 28 de octubre de 2020.

Como quiera que el medio de control fue interpuesto el 18 de noviembre del 2020, la acción se encontraba para ese momento ya caducada.

En consecuencia solicito al honorable despacho declarar probada la excepción de caducidad de la acción y negar las pretensiones de la demanda.

<sup>1</sup> El Consejo Superior de la Judicatura mediante Acuerdos PCSJA-11517, PCSJA20-11518, PCSJA-11519, PCSJA-11521, PCSJA20-11526, PCSJA-11527, PCSJA-11528, PCSJA-11529, PCSJA-11532, PCSJA-11546, PCSJA-11549, PCSJA-11556 y PCSJA-11567 suspendió los términos judiciales a partir del 16 de marzo de 2020, por motivos de salubridad pública y fuerza mayor con ocasión de la pandemia del COVID-19, la cual ha sido catalogada por la Organización Mundial de la Salud como una emergencia de salud pública de impacto mundial.



## V. FUNDAMENTOS DE LA DEMANDA

Aun cuando consideramos respetuosamente que será despachada favorablemente la excepción de caducidad propuesta, nos referiremos a los planteamientos de la demanda, en la que para sustentar la solicitud de nulidad y de restablecimiento del derecho, la Sociedad refiere como causal de anulación de los actos demandados, la vulneración de las siguientes disposiciones:

### De la Constitución Política de Colombia (CP).

- Art. 23. Derecho de Petición.
- Art. 26. Derecho a elegir profesión y oficio.
- Art. 29. Derecho al debido proceso.
- Art. 95. Calidad de colombiano, derechos y libertades implican responsabilidades.
- Art. 365. Servicios públicos son inherentes a la finalidad social del Estado.
- Art. 367. Retención en la fuente

### Del Estatuto Tributario (ET).

- Art. 476-11. Servicios excluidos del impuesto sobre las ventas.
- Art. 564. Dirección procesal.
- Art. 568. Notificaciones devueltas por correo.
- Art. 647. Sanción por inexactitud.

### Del Código Civil (CC).

- Art. 27. Interpretación gramatical de la ley.
- Art. 28. Significado de las palabras.

### Ley 142 de 1994.

- Art. 14-25. Servicio público domiciliario de energía eléctrica.

### Ley 153 de 1887

- Art. 40. Las leyes concernientes a la sustanciación y ritualidad de los juicios prevalecen sobre las anteriores desde el momento en que deben empezar a regir.

Resolución CREG No. 225 de 1997 “Por la cual se establece la regulación relativa a los cargos asociados con la conexión del servicio público domiciliario de electricidad para usuarios regulados en el Sistema Interconectado Nacional.

#### **A. El requerimiento especial se expidió cuando las declaraciones objeto de cuestionamiento ya estaban en firme.**

La Sociedad afirma que las declaraciones objeto de revisión se encontraban en firme al momento en que la Autoridad Tributaria profirió el requerimiento especial, toda vez que el término de firmeza aplicable no es el previsto en la Ley 1819 de 2016 de tres (3) años, sino el previsto en el artículo 714 del ET. anterior a la vigencia de la Ley 1819 de 2016, esto es dos (2) años.

Cita el artículo 40 de la Ley 153 de 1887, apartes del Oficio DIAN No. 902789 del 11 de diciembre de 2018, el Oficio DIAN No. 20434 del 8 de abril de 2012, y la Sentencia del 26 de enero de 2009 proferida por el Consejo de Estado para concluir que: i. Las normas sobre firmeza de las declaraciones son normas de carácter procedimental. ii. El artículo 40 de la ley 153 de 1887 es plenamente aplicable en materia tributaria. Concretamente, es aplicable la regla especial sobre prevalencia de los términos que ya hubieran empezado a correr. iii. Teniendo en mente las dos conclusiones anteriores, la fecha de presentación de la declaración “determina el marco jurídico y legal para efectos de contar el citado término”. Por lo tanto, el término de firmeza empieza a correr a la fecha de la presentación, y será aquél que esté previsto en la norma vigente en esa misma fecha.

#### **B. La notificación de los actos administrativos únicamente se surtió hasta el 26 de octubre de 2020, considerando que CODENSA S.A. E.S.P. se notificó por conducta concluyente al solicitar información sobre la notificación.**

Argumenta la Sociedad que la notificación de las liquidaciones oficiales debía surtirse de conformidad con lo previsto para las notificaciones personales en el artículo 565 del ET., seguida por la notificación por aviso en la página web de la DIAN como medida subsidiaria, si la correspondencia fuese devuelta de la dirección informada por el contribuyente.



Después de citar el artículo 565 del ET. y resaltando algunos de sus apartes, concluye que aun cuando la notificación por correo supone una exigencia de que el contribuyente tenga conocimiento directo del acto administrativo, la Ley le otorga expresamente a la DIAN un amplio rango de fuentes de información para poder hacer efectiva la notificación, tales como: la información consignada en el RUT, la dirección procesal informada en la actuación, “la información oficial, comercial o bancaria” (parágrafo 1°), la dirección del apoderado (parágrafo 2°), o al correo electrónico informado en el RUT (parágrafo 4°), por lo que, en su criterio, sólo cuando no es posible ubicar al contribuyente a través de dichos medios de información, el ET. admite acudir a la notificación por aviso o la publicación en diarios de amplia circulación.

La Sociedad cita apartes de algunas sentencias del Consejo de Estado y de la Corte Constitucional de las cuales se puede resaltar que: i. no es suficiente intentar notificar personalmente el acto, sino que se deben agotar todas las gestiones necesarias para efectuar la notificación personal, ii. agotadas dichas gestiones, se puede optar por comunicar las actuaciones administrativas a través de medios subsidiarios, y iii. la falta de notificación no es causal de nulidad de los actos administrativos, sino un requisito de eficacia y oponibilidad.

Concluye señalando la Sociedad, que tuvo conocimiento de los actos demandados el 26 de octubre, fecha a partir de la cual se cuenta el término para determinar la caducidad de la acción impetrada, y que en razón a que la notificación de los actos demandados se efectuó por fuera del término legal, la firmeza es el efecto jurídico que tendrán dichas declaraciones de conformidad con lo previsto en el inciso 3° del artículo 714 del ET.

### **C. Contrario a lo que erróneamente está interpretando la DIAN, la reconexión del servicio de energía eléctrica hace parte del servicio público de energía eléctrica.**

Refiere la sociedad que el numeral 11 del artículo 476 del ET., dispone que los servicios públicos de energía, la energía y los servicios públicos de energía a base de gas u otros insumos, se encuentran exceptuados del IVA; dicho servicio de energía eléctrica, no ha sido definido por la ley tributaria, por lo tanto, se debe hacer remisión al artículo 14.25 de la Ley 142 de 1994, que consagra dicha definición del servicio, a efectos de comprender el alcance de la exención de IVA.

De conformidad con lo dispuesto en dicha norma, la Sociedad afirma que el servicio público domiciliario de energía eléctrica, concluye con la conexión y medición de la energía eléctrica en el domicilio del usuario final, y afirma que tienen otras actividades complementarias a él, como la “generación, comercialización, transformación, interconexión y transmisión”, siendo en su criterio totalmente irrelevantes para el caso examinado. Refiere que la Sociedad no ha considerado que el servicio de reconexión sea una actividad complementaria al servicio público de energía, como quiera que considera en apoyo de las normas vigentes, que la reconexión es parte inescindible del servicio público de energía eléctrica, como lo han manifestado la Comisión de energía y Gas (CREG) y la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios (SSPD).

La Sociedad cita el artículo 96 que trata de “otros costos tarifarios” y el artículo 142 que establece el “restablecimiento del servicio” de la Ley 142 de 1994, e igualmente la Resolución CREG No. 225 del 15 de diciembre de 1997, que en el artículo 5° establece los servicios complementarios asociados con la conexión, cuya definición incluye: a). Servicio de Calibración del Equipo de Medida Posterior a la Calibración Inicial para equipos de tipo electromecánico y b). Reconexión y Reinstalación del Servicio, cuando los prestadores incurran en costos por realizar esas actividades.

Con posterioridad la demandante hace una revisión conceptual de la palabra reconexión, para manifestar que la misma puede entenderse como “volver a conectar”, seguidamente con apoyo en la Sentencia C-776 de 2002 proferida por la Corte Constitucional, refiere que las exenciones tienen por finalidad proteger *“el interés de los beneficiarios”, “quienes en su calidad de consumidores finales habrían resultado gravemente afectados de no haberse plasmado la correspondiente exención”* o exclusión.

La demandante expresa que desde un punto de vista finalista no tiene cabida una interpretación como la de la DIAN, que en su criterio es técnicamente amañada, en tanto que considera desconoce lo expresado tanto por la CREG como por la SSPD, aunado a que la posición del Gobierno Nacional como uno de los ponentes del Proyecto de Ley No. 016 de 2015 -Senado-, y No. 190 de 2015 Cámara, estimaron que los costos de reconexión, en tanto hacen parte del servicio público de energía, deberían estar sujetos al régimen tarifario de los servicios públicos, es decir remunerado vía tarifa y no como se hace actualmente donde las empresas trasladan a los usuarios el valor en el que incurrieron para reconectar el servicio.

### **D. En relación con lo expresado por la DIAN al abordar el análisis de lo que dijo la SSPD sobre el tema que ocupa esta demanda, y que coincide plenamente con la argumentación propuesta por mí representada.**

Afirma la Sociedad que mi representada despreció las razones técnicas expresadas por la CREG y por la SSPD, al señalar que la DIAN es la autoridad en materia tributaria y que dichos conceptos no son de obligatorio cumplimiento; razones que en criterio de la Sociedad, son las que llevan a establecer el



tratamiento de los servicios de reconexión frente al IVA, las cuales excedían por completo el campo de conocimiento de los funcionarios de la DIAN, y sus competencias legales.

**E. Contrario a lo que pretende la DIAN, los conceptos que disponen que el servicio de reconexión es una operación gravada con IVA deben ser inaplicados en el caso de CODENSA S.A. E.S.P por resultar contrarios a la Constitución y la ley, y porque la doctrina de la administración es una fuente interpretativa de derecho, y no son de obligatorio cumplimiento para los contribuyentes.**

El cargo hace referencia a la justificación que expone la demandante para inaplicar los conceptos expedidos por mi representada, para lo cual refiere que la doctrina emitida por la CREG y que sustenta el proceso tributario, es el pronunciamiento del Ente Regulador frente a una pregunta mal formulada por parte de mi representa.

Manifiesta que la SSPD y la CREG, son las entidades que constitucional y legalmente están llamadas a resolver las dudas sobre lo que origina este asunto, y no la DIAN que con su actuar se propone invadir esas competencias.

Expresa que la doctrina de la Autoridad Tributaria no está por encima de la ley, en un sentido amplio, y así fue reconocido por la Ley 2010 de 2019 y la Sentencia C- 514 de 2019. Y que la aplicación de lo dispuesto en el numeral 11 del artículo 476 del ET. está sujeta a una previa definición técnica de lo que debe entenderse por servicio público de energía, y esa definición técnica ya se produjo por parte de quienes tenían competencia para hacerlo: la CREG y la SSPD.

**F. En este asunto no hay lugar a discutir siquiera sobre la imposición de la sanción por inexactitud, no sólo porque no hay lugar al mayor impuesto liquidado por la DIAN pues la exclusión invocada por CODENSA S.A. E.S.P. es perfectamente aplicable, sino también porque en ningún caso hay lugar a la multa por ausencia de los presupuestos para su imposición.**

La Sociedad manifiesta que la imposición de la sanción por inexactitud es completamente improcedente, porque: i. la Sociedad no omitió impuestos generados por operaciones gravadas. ii. el actuar de la Sociedad se ajusta a la opinión de la CREG y la SSPD, que coinciden en que los servicios de reconexión son parte del servicio público de energía. iii. En la sentencia del Consejo de Estado del 30 de agosto de 2016, expediente No. 19851, señala que para que exista infracción tributaria sancionable se exige la existencia de una conducta: i) típica; ii) antijurídica; y, iii) culpable, y a juicio de la Sociedad no existe una conducta culpable como quiera que su obrar se adecuó a los conceptos de la CREG y de la Superintendencia.

**G. Causales de nulidad de los actos demandados.**

Argumenta la solicitud de nulidad de los actos demandados, por considerar que los mismos vulneraron el debido proceso, por indebida motivación, y por violar las normas en que debían fundarse.

Respecto de la solicitud de nulidad por la presunta vulneración al debido proceso señala se materializa en: (i) la incorrecta notificación de los actos demandados, que perjudicó su defensa (ii) el desconocimiento de los principios constitucionales de debido proceso, buena fe, y lealtad procesal, entre otros, considerando la selección arbitraria y ritualista de los mecanismos de notificación, y (iii) el desconocimiento de las normas sobre tránsito legislativo de las normas procedimentales, concretamente el artículo 40 de la Ley 153 de 1887 sobre prevalencia de los términos que ya hubieran empezado a correr, plenamente aplicable en materia tributaria.

En cuanto a la nulidad por indebida motivación, considera la Sociedad que las razones que sustentan los actos administrativos demandados son contrarias a la realidad y al ordenamiento jurídico, contrariando el alcance que la CREG dio al primer concepto, por solicitud de la demandante, y porque la Autoridad Tributaria no es la llamada a definir qué integra o no el servicio público de energía.

Finalmente, la nulidad que invoca la Sociedad por violación de las normas en que debía fundarse se sustenta en la presunta vulneración del artículo 95 numeral 9° de la Carta, el artículo 14.25 de la Ley 142 de 1994, artículos 27 y 28 del CC., el numeral 11 del artículo 476 y artículo 647 del ET., y la Resolución CREG No. 225 de 1997.

## VI. PROBLEMA JURÍDICO

Le corresponde al honorable despacho determinar si la actividad de reconexión, al tenor de lo consagrado en el artículo 14.25 de la Ley 142 de 1994 hace parte del servicio público domiciliario de energía eléctrica,

y en esa medida, concluir si sobre dicha actividad, recae la exención del *Impuesto Sobre las Ventas -IVA-* dispuesta en el numeral 4° del artículo 476 del ET.

Subsidiariamente le corresponderá al honorable despacho determinar si las Liquidaciones Oficiales de Revisión fueron expedidas conforme la rigurosidad propia del procedimiento tributario, garantizando el derecho de defensa, contradicción y publicidad que le asiste al contribuyente, y en consecuencia está ajustada a derecho la modificación de la liquidación privada realizada por la Autoridad Tributaria y hay lugar a la imposición de la sanción por inexactitud.

## VII. CONSIDERACIONES PRELIMINARES

### A. El servicio público domiciliario de energía eléctrica: La reconexión como actividad asociada a la prestación del servicio público, pero no de la esencia del mismo.

La Constitución Política de 1991, al adoptar un modelo de Estado Social de Derecho, introdujo un modelo de economía social de mercado en el que, de un lado, se admite que la empresa es motor de desarrollo social (artículo 333 superior), y por esta vía, se reconoce la importancia de una economía de mercado y de la promoción de la actividad empresarial, pero por otro, se asigna al Estado no sólo la facultad sino la obligación de intervenir en la economía con el fin de remediar las fallas del mercado y promover el desarrollo económico y social (artículos 333, 334 y 335 constitucionales. Corte Constitucional. Sentencia C-865 de 2004, Sentencia C-352 de 2009 y Sentencia C-228 de 2010).

*“Bajo la anterior perspectiva la intervención estatal en la economía se justifica no sólo desde una perspectiva organizacional, sino también desde un punto de vista axiológico, pues persigue la materialización de principios y valores consagrados en la Carta Política. Tal es precisamente el alcance del artículo 334 Superior, precepto que radica en cabeza del Estado la dirección de la economía y prevé la intervención estatal en todas las actividades económicas para conseguir el mejoramiento de la calidad de vida de los habitantes, la distribución equitativa de las oportunidades y beneficios del desarrollo y la preservación de un ambiente sano, entre otros propósitos. // La intervención estatal en la economía está a cargo de distintos poderes públicos y se materializa por medio de diferentes instrumentos. **Un rol protagónico corresponde sin duda, al Congreso de la República, por medio de la expedición de leyes,** bien sea que se trate específicamente de leyes de intervención económica (Arts. 150.21 y 334), como de otras leyes contempladas en el artículo 150 constitucional (por ejemplo, las leyes marco del numeral 19, o las leyes que versen sobre servicios públicos domiciliarios previstas en el numeral 23 de la misma disposición) o en general mediante el ejercicio de su potestad de configuración en materia económica. Pero la Constitución de 1991 también le confirió a la rama ejecutiva del poder público importantes competencias en la materia, no sólo mediante el ejercicio de la potestad reglamentaria, sino asignándole específicas atribuciones de inspección, vigilancia y control respecto de ciertas actividades o respecto de determinados agentes económicos, al igual que en la definición de las políticas públicas sobre la materia. En conclusión, la Carta de 1991 tanto en su parte dogmática, como en su parte orgánica configuró un Estado con amplias facultades de intervención en la economía, las cuales se materializan mediante la actuación concatenada de los poderes públicos”. (Corte Constitucional. Sentencia C-186 de 2011) [Énfasis añadido]*

En ejercicio de dicha prerrogativa constitucional, el Legislador a través del numeral 25 del artículo 14 de la Ley 142 de 1994 definió el servicio público domiciliario de energía eléctrica y dispuso en el numeral 11 del artículo 476 del ET. que dicho servicio de energía eléctrica se encuentra exento del *Impuesto Sobre las Ventas -IVA-*. Disposiciones normativas, que configuran el marco de competencia y alcance de la potestad reglamentaria que tiene la CREG para el caso que nos ocupa, y las específicas atribuciones que tienen las autoridades que conforman la función ejecutiva del poder público. Veamos la disposición consagrada en el artículo 14.25 de la Ley 142 de 1994:

**“Artículo 14. Núm. 14.25. Servicio Público Domiciliario de Energía Eléctrica.** Es el **transporte de energía eléctrica** desde las redes regionales de transmisión hasta el domicilio del usuario final, incluida su conexión y medición. También se aplicará esta Ley a las actividades complementarias de **generación,** de **comercialización,** de **transformación** **interconexión** y **transmisión**” [Énfasis añadido]

De la lectura del numeral 25 del artículo 14 de la Ley 142 de 1994, se puede extraer, que el Legislador precisó que dicho servicio comprende las siguientes **“actividades o etapas”**. La **Distribución** (que corresponde al **“transporte de energía eléctrica desde las redes regionales de transmisión hasta el domicilio del usuario final, incluida su conexión y medición”**), y las actividades complementarias de **Generación,** de **Comercialización,** de **transformación,** **interconexión** y **Transmisión**.

La norma incluyó además la conexión y la medición, siendo la **“conexión” inicial,** condición fundamental para que el **fluido eléctrico** se transporte hasta el inmueble del usuario, de allí que el artículo 14 de la Ley



142 de 1994, al referirse al *transporte de energía eléctrica* incluya la conexión, justamente porque permite el pasó del fluido eléctrico al inmueble; y la medición, en la medida que es una actividad operativa a cargo de los prestadores del servicio, que se encuentra remunerada vía tarifa, y cuyo reporte es indispensable a efectos de liquidar el valor a cobrar al usuario por la prestación del servicio.

Nótese ahora que al hablar del servicio público domiciliario de energía eléctrica, el Legislador en el artículo 91 de la misma Ley 142, hace referencia a las etapas del servicio, para que en ejercicio de la potestad reglamentaria, la CREG cuando establezca las formulas tarifarias, considere cada una de ellas, así:

**“Artículo 91. Ley 142 de 1994. Consideración de las Diversas Etapas del Servicio.**  
Para establecer las fórmulas de tarifas se calculará por separado, cuando sea posible, una fórmula para **cada una de las diversas etapas del servicio.** [Énfasis añadido]

Y el Legislador, reconociendo la importancia de dichas **“actividades o etapas”** y en consonancia con el alcance axiológico que ha dado la jurisprudencia respecto de la prestación de los servicios públicos domiciliarios, lo dejó plasmado en el siguiente artículo:

**Artículo 5º. Ley 143 de 1994.** La generación, interconexión, transmisión, distribución y comercialización de electricidad están destinadas a satisfacer necesidades colectivas primordiales en forma permanente, por esta razón, son consideradas servicios públicos de carácter esencial, obligatorio y solidario, y de utilidad pública. [Énfasis añadido]

Etapas o actividades que de conformidad con el precitado artículo, están destinadas a satisfacer necesidades colectivas primordiales en forma permanente, y son consideradas servicios públicos de carácter esencial, obligatorio y solidario, y de utilidad pública; características que se le asignan en la medida que dichas etapas o actividades, al ser de tal magnitud, son esenciales para poder hablar de servicio público domiciliario de energía eléctrica propiamente dicho, pues al excluir alguna de ellas, como por ejemplo la Generación, o la Distribución, no es posible que se materialice la prestación del servicio público domiciliario de cara al usuario.

Es así que en ejercicio de la potestad reglamentaria y en concordancia con el artículo 91 de la Ley 142 de 1994, dichas actividades esenciales, obligatorias y destinadas a satisfacer necesidades colectivas primordiales, se encuentran incluidas en la formula para la fijación de las tarifas que define la CREG, y que se expresan en el **“CU” costo unitario de prestación del servicio de energía eléctrica**, que se traduce en el costo eficiente de 1 kW/hora como servicio que percibe de manera homogénea, continua, con calidad y en general, todos los usuarios del servicio público domiciliario de energía eléctrica indistintamente de su estratificación y uso.

Así lo dispuso el Regulador en la siguiente disposición:

**“Resolución CREG No. 119 de 2007.**

**Artículo 3. Definiciones.**

**Costo Unitario de Prestación del Servicio de Energía Eléctrica:** Es el costo económico eficiente de prestación del servicio al usuario final regulado, expresado en pesos por kilovatio hora (\$/kWh) y en pesos por factura que resulta de aplicar la fórmula tarifaria general establecida en la presente resolución, y que **corresponde a la suma de los costos eficientes de cada una de las actividades de la cadena eléctrica.** [Énfasis añadido]

Régimen tarifario orientado por los criterios de eficiencia económica, suficiencia financiera, neutralidad, solidaridad y redistribución del ingreso, simplicidad y transparencia, que orientaron al Regulador a expresarlo en la siguiente disposición de la Resolución CREG No. 119 de 2007:

**Artículo 4. Costo Unitario de Prestación del Servicio de Energía Eléctrica.** El Costo Unitario de Prestación del Servicio consta de un componente variable de acuerdo con el nivel de consumo, expresado en \$/kWh, y un componente fijo, expresado en \$/factura, según se indica a continuación:

$$CUV_{n,m,i,j} = G_{m,i,j} + T_m + D_{n,m} + C_{v_{m,i,j}} + PR_{n,m,i,j} + R_{m,i}$$

$$CUF_{m,j} = Cf_{m,j}$$

(...)

Parágrafo 1 El costo máximo del servicio en un periodo dado corresponderá a la suma de: i) el producto entre el consumo en kWh en dicho periodo y el componente variable del costo unitario  $CUV_{n,m,i,j}$ , ii) el valor del componente fijo del costo unitario  $CUF_{m,j}$ .



Para efectos prácticos la formula contiene un componente de **Generación** (Costo de compra de la energía), **Transmisión** (Costo por uso del Sistema Nacional de Transmisión), **Distribución** (Costo por uso de sistemas de distribución), **Comercialización** (Margen de comercialización), **Perdidas** (Costo de compra, *transporte* y reducción de pérdidas de energía) y **Restricciones** (Costo de Restricciones y de Servicios asociados con *generación*), y señala el parágrafo del mismo artículo, que el **costo máximo del servicio en un período dado** corresponderá a la suma del costo del kilovatio multiplicado por el consumo, y el cargo fijo en los casos que aplique.

En esa medida el valor del servicio de energía eléctrica que se encuentra excluido del IVA por expresa disposición legal, es aquel facturado de manera periódica (mensual, bimestral etc.) al usuario y que se expresa a través de la formula tarifaria definida por el Regulador, en el marco de su competencia; esto es el costo del servicio que resulta de aplicar la formula tarifaria que incluye expresamente las actividades que hacen parte del servicio de energía eléctrica.

Observando las actividades remuneradas vía tarifa, que corresponden a los costos eficientes trasladados a los usuarios del servicio público domiciliario de energía eléctrica, se aprecia que las mismas son de la esencia del servicio, correspondiendo a los eslabones que consolidan la cadena energética, siendo particularmente las actividades expresamente señaladas por el Legislador en la definición que trae el artículo 14.25 de la Ley 142 de 1994, que permiten llevar el fluido eléctrico al usuario final. Siendo por su importancia, actividades altamente reguladas, de protección legal, y cuyo ejercicio se encuentra destinado a satisfacer necesidades colectivas primordiales en forma permanente, quedando sometidos los prestadores al fijar sus tarifas, al régimen de “*Libertad Regulada*” previsto en los artículos 14.10 y 88.1 de la Ley 142 de 1994.

Situación diferente acontece con el régimen de “*Libertad Vigilada*” aplicable al costo que el prestador traslada a los usuarios por concepto de la reconexión del servicio, que no se encuentra incluida en el “**CU**” *costo unitario de prestación del servicio de energía eléctrica* (que define el costo máximo del servicio en un período dado), en el que el prestador del servicio determina libremente el valor de la actividad, comunicándolo posteriormente al Regulador -la CREG-, y al organismo de vigilancia y control del sector -la SSPD-.

Ahora bien, aunque los prestadores del servicio público desarrollan diversas actividades, no puede afirmarse que la actividad de reconexión hace parte de la actividad de conexión que trae la definición del artículo 14.25 de la Ley 142 de 1994, en la medida que el Regulador en el marco de la Ley, señaló en la Resolución CREG No. 225 del 15 de diciembre de 1997, lo siguiente:

**“Artículo 1º. Definiciones.** Para los efectos de esta resolución se adoptan las siguientes definiciones:

(...)

**Conexión:** Es el conjunto de actividades mediante las cuales se realiza la derivación de la red local de energía eléctrica hasta el registro de corte de un inmueble y se instala el medidor. La conexión comprende la acometida y el medidor. La red interna no forma parte de la conexión.

**Servicio de Conexión:** es el conjunto de actividades mediante las cuales se realiza la Conexión. **Estas actividades incluyen los siguientes conceptos:**

- Estudio de la Conexión, Suministro del Medidor y de los Materiales de la Acometida,
- Ejecución de la Obra de Conexión,
- Instalación y Calibración **Inicial** del Medidor de Energía cuando se trata de un equipo de medición de tipo electromecánico, y
- Revisión de la Instalación de la Conexión, incluida la Configuración y/o Programación del Medidor de Energía cuando el aparato de medición es de tipo electrónico.” *[Énfasis añadido]*

Lo anterior no obsta para que el prestador del servicio traslade a los usuarios otros costos que no se encuentren remunerados vía tarifa, como por ejemplo la actividad de reconexión que se realiza después de la actividad de suspensión del servicio, y que han sido definidas en Resolución CREG No. 108 de 1997 así: La suspensión como la “*Interrupción temporal del suministro del servicio público respectivo por alguna de las causales previstas en la ley o en el contrato*” y respecto de la reconexión como el “*Restablecimiento del suministro del servicio público cuando previamente se ha suspendido*”, definiciones de las cuales se puede inferir, que son actividades asociadas a la prestación del servicio público, pero no son el servicio mismo, ni de la esencia del servicio, como quiera que una lo interrumpe, y la otra lo restablece, aunado a que es obligación del prestador tanto la suspensión, como la reconexión del servicio, cuando se dan las condiciones señaladas en la Ley y en el contrato de prestación del servicio público.

Señala la CREG, que “*es así que cuando un usuario no paga su factura, de acuerdo con los términos de ley se realiza inicialmente una suspensión del servicio, que consiste en llevar una persona con conocimiento técnico quien hace una maniobra en la conexión del usuario para interrumpir el servicio*”, actividad que surge como obligación de la empresa cuando existen las causales para proceder con dicha



interrupción del servicio. Y en materia de reconexión, acontece exactamente igual, pues dicha actividad es el resultado de una maniobra que se ejecuta en la conexión del usuario.

Tenemos entonces que la actividad de reconexión a diferencia de las otras actividades y etapas de la prestación del servicio público domiciliario de energía eléctrica, se encuentra sujeta a un régimen regulatorio diferente -de "Libertad Vigilada"-, y no goza de las características de homogeneidad en cuanto a los costos que los prestadores trasladan a los usuarios, pues como lo ha señalado el propio Regulador (E-2012-008062) en el caso particular de la energía eléctrica, el nivel de experticia y dificultad de las maniobras para la suspensión y corte del servicio, se incrementan a medida que se realizan en niveles de tensión superior. En este sentido realizar una suspensión o corte en nivel de tensión 1 (es el nivel de tensión al cual se conectan la mayoría de usuarios residenciales) es mucho menos complejo que realizarla en niveles de tensión 2, 3 o 4. Así mismo, los usuarios a los que se les podría afectar el servicio si se ejecutan mal estas maniobras son mayores en cuanto se incrementa el nivel de tensión.

Lo anterior para aclarar que no es posible considerar que una actividad hace parte o es de la esencia del servicio público domiciliario propiamente dicho, por el hecho de ser prestada por el prestador del servicio público y estar amparada su ejecución por el contrato de prestación del servicio público y la Ley; pues a efectos de determinar si hay lugar a la aplicación de la exención de IVA a la actividad de reconexión, para mi representada resultó definitivo hacer el siguiente ejercicio:

- i. *Consultar el tenor literal de la exención establecida por el Legislador:* La reconexión no se encuentra expresamente consagrada en la exención del numeral 11 del artículo 476 del ET. que establece la exención para el servicio de energía eléctrica.
- ii. *Consultar el tenor literal de la definición de Servicio Público Domiciliario de Energía Eléctrica establecida por el Legislador:* La reconexión no se encuentra expresamente consagrada en la definición del artículo 14.25 de la Ley 142 de 1994.
- iii. *Si existe ambigüedad en alguno de los conceptos incluidos en la definición, apelar a la definición de dicho concepto en normas suplementarias o reglamentos:* La "Conexión" y las actividades que componen el "Servicio de Conexión" están expresamente definidas en la Resolución CREG No. 225 del 15 de diciembre de 1997, y no incluyen la actividad de reconexión.
- iv. *Si existiese aun el vacío y dado que la exención recae sobre un servicio que tiene un costo, establecer si en el costo unitario de prestación del servicio de energía eléctrica se encuentra la actividad de reconexión:* En la fórmula para determinar el "CU" definida en el artículo 4º de la Resolución CREG No. 119 de 2007, no se encuentra la actividad de reconexión, por el contrario se incorporaron las actividades de la cadena eléctrica que gozan de la categoría de esenciales según el artículo 5º de la Ley 143 de 1994, aunado a que el servicio de reconexión se cobra de manera independiente o separada.
- v. *Identificar si dicha actividad es de la esencia del servicio, esto es, si al eliminar la actividad de reconexión desaparece el fluido eléctrico suministrado al usuario:* Al eliminar la actividad de reconexión, no desaparece el fluido eléctrico, en la medida que hay usuarios a los que nunca se les ha efectuado una actividad de reconexión y han obtenido de manera permanente y continua el servicio público domiciliario de energía eléctrica incluso por años; en esa medida, no puede ser considerada la reconexión como de la esencia del servicio, ni como una actividad de la cadena eléctrica, más bien corresponde a una actividad asociada a la prestación del servicio, en la medida que al recaer sobre la conexión del usuario (que si es indispensable para el suministro), permite el restablecimiento del servicio, esto es, la continuidad del transporte del fluido eléctrico de la red al inmueble, en caso de suspensiones imputables al usuario o al prestador. (Definición de la Resolución CREG No. 108 de 1997).
- vi. *El régimen aplicable a su cobro:* El régimen tarifario de las actividades de la cadena eléctrica y que hacen parte de la fórmula tarifaria es de "Libertad Regulada"; y el costo de reconexión es de "Libertad Vigilada", por lo tanto el régimen aplicable al costo que se le traslada a los usuarios es diferente.

## B. Principio de legalidad y certeza en materia tributaria.

El Consejo de Estado en Sentencia del 9 de marzo del 2017, con ponencia del doctor Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, dentro del expediente con radicación número: 11001-03-27-000-2012-00042-01(19715) al referirse al alcance del principio de legalidad y certeza del tributo aplicable también a las exenciones tributarias, señaló:

*El artículo 338 de la Constitución Política señala que en tiempos de paz, el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales pueden imponer contribuciones fiscales o parafiscales. Dice, además, que la ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar directamente los sujetos activos, los sujetos pasivos, los hechos, las bases gravables y las tarifas de los impuestos. De este mandato se desprende el principio de legalidad tributaria, según el cual, todos los*



*tributos deben ser decretados por los órganos de representación popular (No hay lugar a impuesto sin representación), y, además, los elementos que conforman el tributo deben estar claramente establecidos (certeza del tributo). (...). De la misma manera, el artículo 154 de la Constitución Política le otorga al legislador la facultad para crear, modificar o suprimir exclusiones o exenciones tributarias, por razones de política económica o para realizar la igualdad real y efectiva a partir de la iniciativa del Gobierno nacional. Las exenciones tributarias creadas por el legislador, al hacer parte de las manifestaciones de la política fiscal, también están cobijadas por los principios de legalidad y certeza. De tal forma que, los elementos principales de cualquier exención deben estar definidos previamente por el legislador, las asambleas o los concejos, en los términos de los artículos 150, numerales 10 y 12, y 338 de la Constitución.” [Énfasis añadido]*

Por su parte, la Corte Constitucional ha señalado que la determinación de beneficios tributarios, tales como las deducciones, exenciones o descuentos, hacen parte de la amplia potestad de configuración normativa, que permite al Legislador considerarlos y aprobarlos, en la medida que estos sean necesarios para garantizar en materia fiscal la igualdad real y efectiva, así como por motivos de política económica o social, entre otros. (Corte constitucional. Sentencia C-333 de 2017. Magistrado Ponente (e) Iván Humberto Escrucería Mayolo).

Dichos beneficios tributarios se han catalogado como taxativos, limitados, personales e intransferibles, teniendo en cuenta que se dirigen a favorecer únicamente a los sujetos pasivos, bienes o servicios que se subsumen dentro de las hipótesis reguladas. Son *taxativos* porque restringe el beneficio a las circunstancias específicas de la norma, *limitados* porque su alcance no puede desbordar lo consagrado en la norma, restringiendo su aplicación extensiva o por analogía, *personales* en la medida que su aplicación es exclusiva respecto del sujeto pasivo, bien o servicio identificado en la norma, e *intransferible* porque no es posible trasladar el beneficio a supuestos no contemplados en la norma.

La exención establecida por el Legislador al servicio público domiciliario de energía eléctrica respecto del *Impuesto Sobre las Ventas -IVA-* que aplica al caso en litigio, se encuentra contenida, delimitada y expresamente señalada en la siguiente disposición normativa:

**“Artículo. 476. Servicios excluidos del impuesto sobre las ventas.**

*Se exceptúan del impuesto los siguientes servicios y los bienes relacionados explícitamente a continuación:*

(...)

*11. Los servicios públicos de energía. La energía y los servicios públicos de energía a base de gas u otros insumos.*

(...)” [Énfasis añadido]

La palabra explícitamente que incluyó el Legislador en la norma transcrita, tiene una importancia mayúscula en materia de exenciones pues se ahinca en el principio de legalidad y certeza tributaria, como quiera que busca limitar sus efectos a lo explícitamente consagrado en la norma, limitando la posibilidad de hacer interpretaciones extensivas y aplicaciones por analogía so pretexto de hermenéutica axiológica, que desborde la potestad reglamentaria y en general las facultades de las autoridades de la función ejecutiva.

Esta posición es recogida por el Consejo de Estado en Sentencia del 17 de abril de 2008 con ponencia de la doctora María Inés Ortiz Barbosa, en la que expresó:

*“Ahora bien, el artículo 154 de la Constitución Nacional, establece que las leyes que “decreten exenciones de impuestos, contribuciones o tasas nacionales” solo podrán ser “reformadas o dictadas por iniciativa del gobierno”. De lo anterior se deriva que las exenciones son de creación legal, expresas y taxativas y por ende de aplicación restrictiva, lo cual impide extender el beneficio a sujetos o hechos que la ley no ha mencionado, es decir, no es posible aplicarlos por analogía”*

Al atender el tenor literal de la exención de IVA, esto es sobre “Los servicios públicos de energía. La energía y los servicios públicos de energía a base de gas u otros insumos”, el numeral 25 del artículo 14 de la Ley 142 de 1994, definió el servicio como “el transporte de energía eléctrica desde las redes regionales de transmisión hasta el domicilio del usuario final, incluida su conexión y medición. También se aplicará esta Ley a las actividades complementarias de generación, de comercialización, de transformación, interconexión y transmisión”, en ese sentido, se entiende que dichas actividades se encuentran cobijadas por la exención.

Por lo demás, aunque como lo señaló la demandante, la reconexión es uno de los Servicios Complementarios de la Conexión, como lo es también el “servicio de Calibración del Equipo de Medida Posterior a la Calibración Inicial para equipos de tipo electromecánico”, dichos servicios complementarios a



la conexión no quedaron incluidos dentro de la definición establecida para el servicio público domiciliario de energía eléctrica.

Tal interpretación extensiva, indicaría por contera afirmar que el Servicio de Calibración del Equipo de Medida Posterior a la Calibración Inicial para equipos de tipo electromecánico, también hace parte del servicio público domiciliario de energía eléctrica, y por lo tanto se encontraría exento del IVA; interpretaciones restringidas en materia tributaria, como quiera que atentan contra los principios de legalidad y certeza que soportan la tributación nacional, que se erige como uno de los mecanismos que permiten la estabilidad del Estado Social de Derecho, de cara al cumplimiento de los planes, programas y proyectos gubernamentales para con la ciudadanía.

## VIII. FRENTE A LOS CARGOS FORMULADOS

En virtud de lo expuesto presento a continuación al honorable despacho los argumentos de oposición de mi representada frente a los cargos de nulidad formulados por la demandante contra la "Liquidación Oficial de Revisión No. 31241 2020 000014, la "Liquidación Oficial de Revisión No. 31241 2020 000013, la "Liquidación Oficial de Revisión No. 31241 2020 000012, la "Liquidación Oficial de Revisión No. 31241 2020 000011, y la "Liquidación Oficial de Revisión No. 31241 2020 000005 del 24.02.2020. que modificaron la liquidación privada de la Sociedad de los bimestres 1°, 2°, 3°, 4° y 5° del año gravable 2016 por concepto de IVA y fijan una sanción por inexactitud a la demandante, sin perjuicio de considerar que en el presente asunto, se declarara probada la excepción de caducidad de la acción.

### A. EL REQUERIMIENTO ESPECIAL SE PROFIRIÓ DENTRO DEL PLAZO DE FIRMEZA DE LAS DECLARACIONES POR CONCEPTO DE IVA DEL AÑO GRAVABLE 2016.

En términos generales, la firmeza de la declaración es la categoría jurídica que adquieren las liquidaciones tributarias en virtud del cumplimiento del plazo previsto en la ley, sin que la Autoridad Tributaria haya emitido acto administrativo de fiscalización, liquidación o determinación del tributo, cuyo efecto jurídico es la inmodificabilidad de la declaración tanto para la Autoridad Tributaria como para el contribuyente.

En relación con la firmeza de las declaraciones de *Impuesto Sobre las Ventas -IVA-*, y las declaraciones de retención en la fuente, el Legislador a través del artículo 705(1) del ET. previó la siguiente regla especial:

***"Artículo 705-1. Término para notificar el requerimiento en ventas y retención en la fuente. Los términos para notificar el requerimiento especial y para que queden en firme las declaraciones del impuesto sobre las ventas y de retención en la fuente, del contribuyente, a que se refieren los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario, serán los mismos que correspondan a su declaración de renta respecto de aquellos períodos que coincidan con el correspondiente año gravable." [Énfasis añadido]***

Así lo precisó el Consejo de Estado a través de la Sentencia del 26 de octubre de 2009, con ponencia de la Doctorar Martha Teresa Briceño de Valencia, y expediente radicado bajo el número 25000-23-27-000-2005-01730-02(16943), al referirse al término para notificar el requerimiento especial respecto de la declaración de retención en la fuente:

*"Como ya lo ha planteado la Sala en su jurisprudencia, el proceso de determinación de los tributos se inicia con la presentación de la declaración, en este caso, las declaraciones de retención en la fuente y, es a partir de ese momento desde el cual empieza a correr el término de firmeza de la liquidación privada, momento que también determina el marco jurídico y legal para efectos de contar el citado término, pues, en virtud del artículo 40 de la Ley 153 de 1887 "Las leyes concernientes a la sustanciación y ritualidad de los juicios prevalecen sobre las anteriores desde el momento en que deben empezar a regir. Pero los términos que hubieren empezado a correr, y las actuaciones y diligencias que ya estuvieren iniciadas, se regirán por la ley vigente al tiempo de su iniciación."*

*En materia de notificación del requerimiento especial de la retención en la fuente, el término está ligado a la firmeza de la declaración de renta de aquellos períodos, que coincidan con el año gravable, (año 2001), el contribuyente tenía plazo para presentar las declaraciones del impuesto sobre la renta de ese año, hasta el 9 de abril de 2002, razón por la cual la Administración hasta el 9 de abril de 2004, para notificar el requerimiento especial, según lo señalado por el artículo 14 del Decreto 2795 de 2001." [Énfasis añadido]*

En el caso en litigio, la Sociedad debía presentar su denuncia rentístico del año gravable 2016, a más tardar el 17 de abril del año 2017, es decir en vigencia de la Ley 1819 de 2016 que modificó el artículo 714 del ET. ampliando de dos (2) a tres (3) años el término general de firmeza de las declaraciones



tributarias; en ese sentido, la Sociedad presentó la declaración de renta del año gravable 2016, el 17 de abril de 2017, fecha a partir de la cual se empiezan a contar los tres (3) años que la Ley le asignó a mi representada para notificar el Requerimiento Especial y paralelamente empieza a correr el término de firmeza de la liquidación privada, particularmente de las declaraciones de los bimestres 1°, 2°, 3°, 4° y 5° del año gravable 2016 por concepto de IVA, en la medida que se encuentran inescindiblemente unidas a efectos de la firmeza, en virtud de lo previsto por el Legislador en el artículo 705(1) del ET. antes citado.

Así tenemos las siguientes fechas relevantes a efectos de acreditar al honorable despacho, que mi representada profirió y notificó el Requerimiento Especial dentro del término de firmeza de las liquidaciones privadas:

Fecha	Detalle
17 de abril de 2017	Vencimiento del plazo para declarar.
17 de abril de 2017	Presentación de la declaración de renta del año gravable 2016.
24 de septiembre de 2019	Notificación del Requerimiento Especial de Información de los bimestres 1°, 2°, 3°, 4° y 5° del año gravable 2016.
17 de abril de 2020	Término de firmeza de las declaraciones de IVA.

De manera que al haber presentado la Sociedad la *Declaración de Renta y Complementarios* del año gravable 2016, el 17 de abril de 2017, es decir en vigencia de la Ley 1819 de 2016 (sancionada el 19 de diciembre de 2016 que incluyó modificaciones a las normas de carácter sustancial y procedimental del ET. entre ellas el artículo 714 del ET.), la regla de derecho vigente para la firmeza de las declaraciones tributarias era la siguiente:

**“Artículo 714. Término general de firmeza de las declaraciones tributarias. La declaración tributaria quedará en firme sí, dentro de los tres (3) años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar, no se ha notificado requerimiento especial. Cuando la declaración inicial se haya presentado en forma extemporánea, los tres (3) años se contarán a partir de la fecha de presentación de la misma.**

*La declaración tributaria en la que se presente un saldo a favor del contribuyente o responsable quedará en firme sí, tres (3) años después de la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación, no se ha notificado requerimiento especial. Cuando se impute el saldo a favor en las declaraciones tributarias de los periodos fiscales siguientes, el término de firmeza de la declaración tributaria en la que se presente un saldo a favor será el señalado en el inciso 1 de este artículo.*

*También quedará en firme la declaración tributaria si, vencido el término para practicar la liquidación de revisión, ésta no se notificó.*

*La declaración tributaria en la que se liquide pérdida fiscal quedará en firme en el mismo término que el contribuyente tiene para compensarla, de acuerdo con las reglas de este Estatuto.*

*El término de firmeza de la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios de los contribuyentes sujetos al Régimen de Precios de Transferencia será de seis (6) años contados a partir del vencimiento del plazo para declarar. Si la declaración se presentó en forma extemporánea, el anterior término se contará a partir de la fecha de presentación de la misma.” [Énfasis añadido]*

Conforme la norma anteriormente transcrita, el término de firmeza de las declaraciones por concepto de IVA de los bimestres 1°, 2°, 3°, 4° y 5° del año gravable 2016, es de tres (3) años y no de (dos) años toda vez que la firmeza de la declaración por concepto de IVA se encuentra inescindiblemente ligada por disposición del Legislador, a la firmeza de la *Declaración de Renta y Complementarios* del contribuyente, la cual se presentó en el año 2017 en vigencia de la Ley 1819 de 2016; por lo que el término que tenía mi representada para notificar el requerimiento especial era de tres (3) años contados a partir de la presentación de la *Declaración de Renta y Complementarios*.

Así lo consagran las siguientes disposiciones normativas:

**“Artículo. 703. El requerimiento especial como requisito previo a la liquidación.**

*Antes de efectuar la liquidación de revisión, la Administración enviará al contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, por una sola vez, un requerimiento especial que contenga todos los puntos que se proponga modificar, con explicación de las razones en que se sustenta.” [Énfasis añadido]*

**“Artículo. 705. Término para notificar el requerimiento.**



El requerimiento de que trata el artículo 703 deberá notificarse a más tardar dentro de los tres (3) años siguientes a la fecha de vencimiento del plazo para declarar. Cuando la declaración inicial se haya presentado en forma extemporánea, los tres (3) años se contarán a partir de la fecha de presentación de la misma. Cuando la declaración tributaria presente un saldo a favor del contribuyente o responsable, el requerimiento deberá notificarse a más tardar tres (3) años después de la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación respectiva.” [Énfasis añadido]

Con sustento en las normas tributarias antes transcritas, la Administración Tributaria profirió los siguientes requerimientos especiales, que acreditan el cumplimiento del requisito previo a la Liquidación Oficial, y el cumplimiento de la notificación en los plazos previstos:

	Requerimiento Especial	Notificación	Plazo Art. 705 ET.
Presentación de la Declaración de Renta y Complementarios año gravable 2016 -17 abril de 2017-	Requerimiento Especial del impuesto sobre las ventas del 1º Bimestre del año gravable 2016 No. 312382019000060 del 19 de septiembre de 2019.	24 de septiembre de 2019	17 de abril de 2020
	Requerimiento Especial del impuesto sobre las ventas del 2º Bimestre del año gravable 2016 No. 312382019000061 del 19 de septiembre de 2019.	24 de septiembre de 2019	
	Requerimiento Especial del impuesto sobre las ventas del 3º Bimestre del año gravable 2016 No. 312382019000062 del 19 de septiembre de 2019.	24 de septiembre de 2019	
	Requerimiento Especial del impuesto sobre las ventas del 4º Bimestre del año gravable 2016 No. 312382019000063 del 19 de septiembre de 2019.	24 de septiembre de 2019	
	Requerimiento Especial del impuesto sobre las ventas del 5º Bimestre del año gravable 2016 No. 312382019000064 del 19 de septiembre de 2019.	24 de septiembre de 2019	

El término de tres (3) años y no de dos (2) años que tiene en cuenta mi representada, obedece además de la regla especial que consagra el artículo 705(1) del ET. a la jurisprudencia reiterada en la materia, en la que señala el Consejo de Estado (Sentencia 12439 del 15 de marzo de 2002 con ponencia del Dr. Juan Ángel Palacio), que:

*“Al respecto ha sido unánime y clara la jurisprudencia de la sección al interpretar que en tránsito de legislación la fecha de presentación de la respectiva declaración es determinante para establecer cual es la normatividad aplicable, puesto que presentado el respectivo denuncia privado, empiezan a correr los términos con los que cuenta la administración para el ejercicio de su actividad fiscalizadora y de revisión, por lo que los términos que hubieren empezado a correr se regirán por las normas vigentes en la época de presentación de la declaración.”*

Conforme lo señalado se tiene que en el caso en litigio, la fecha de presentación de la declaración de renta y complementarios de la Sociedad es determinante, pues justamente la regla de derecho que consagra el efecto jurídico de firmeza pretendido por la demandante, empieza a contarse desde la presentación de la declaración de renta y complementarios, y no desde la presentación de las declaraciones por concepto de IVA de los bimestres 1°, 2°, 3°, 4° y 5° del año gravable 2016.

Además, debemos mencionar que la actuación de mi representada se ajusta a lo consagrado en el artículo 40 de la Ley 153 de 1887, como quiera que la ley vigente al momento de la presentación de la Declaración de Renta y Complementarios era la Ley 1819 de 2016 “Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones”.

Conforme lo expuesto en precedencia, solicito al honorable despacho desestimar el cargo formulado por la demandante y negar las pretensiones de la demanda.

## **B. LA NOTIFICACIÓN DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS DEMANDADOS FUE ADECUADA Y SE AJUSTÓ A LAS REGLAS PREVISTAS DE NOTIFICACIÓN CONFORME LO SEÑALAN LOS ARTÍCULOS 564, 565 Y 568 DEL ET.**

Sin perjuicio de considerar e instar al despacho respetuosamente para que se declare fundada la excepción de caducidad propuesta, atendemos el presente cargo en los siguientes términos:

Afirma la Sociedad que se notificó por conducta concluyente el 26 de octubre de 2020, cuando solicitó información acerca de la notificación de los actos administrativos proferidos por mi representada, manifestando que la notificación de las liquidaciones oficiales debía surtir de conformidad con lo previsto en el artículo 565 del E.T., para las notificaciones personales, seguida por la notificación por aviso en la página web de la DIAN como medida subsidiaria, si la correspondencia fuese devuelta de la dirección informada por el contribuyente.

Teniendo en cuenta que el correo de notificación fue rehusado, hecho que no lo niega el demandante, y de las pruebas obrantes en la actuación administrativa allegada al honorable despacho bajo los expedientes administrativos **DO20162019816**, **DO20162019817**, **DO20162019818**, **DO20162019819**, **DO20162019820**, se puede apreciar que la Autoridad Tributaria adelantó el procedimiento previsto en los artículos 565 y 568 del E.T. para la notificación de las liquidaciones oficiales objeto de litigio, conforme la siguiente evidencia:

- Consta en las respuestas al Requerimiento Especial, que la Sociedad informó como dirección procesal de notificación la siguiente dirección:

#### 7. Notificaciones.

Como representante legal para asuntos judiciales de Codensa recibiré notificaciones en la Carrera 11 No. 82 – 76, piso 4, de la ciudad de Bogotá, o al correo andres.amaya@enel.com.

- Consta en las planillas de mensajería allegadas al honorable despacho (Folio No. 209 del Expediente DO20162019816, Folio No. 209 del DO20162019817, Folio No. 209 del DO20162019818, Folio No. 209 del DO20162019819, Folio No. 209 del DO20162019820) que: i. La dirección de envío es la correcta. ii. La fecha de envío se corresponde con la expedición de los actos administrativos. iii. El motivo de devolución fue “rehusado” clasificación referida a la negativa de recibir.

Respecto de la dirección procesal para notificación, el artículo 564 del ET. dispuso:

#### **“Artículo. 564. Dirección procesal.**

Si durante el proceso de determinación y discusión del tributo, el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, señala expresamente una dirección para que se le notifiquen los actos correspondientes, la Administración deberá hacerlo a dicha dirección.” [Énfasis añadido]

Conforme las pruebas documentales arrimadas al despacho, se acredita que mi representada realizó los actos necesarios para notificar a la demandante a la dirección procesal de notificación, pero en la dirección de correspondencia se rehusaron a recibirla, lo que significa que no quisieron recibir la documentación allegada por mi representada a la dirección reportada para efectos de notificación, según la evidencia dejada por parte de la empresa de mensajería.

En la misma línea el Consejo de Estado señaló en Sentencia del 12 de diciembre de 2018, con ponencia de la doctora Stella Jeannette Carvajal Basto, dentro del expediente con Radicación No. 25000 23 37 000 2014 01291 01 (23288) “(...) si la administración tributaria envía el acto objeto de notificación por correo a la dirección informada por el contribuyente en el RUT, o a la dirección procesal reportada en la actuación administrativa, o a la del apoderado registrada en el RUT cuando se actúa a través de éste, y la empresa oficial de correos o la empresa de mensajería especializada devuelve el correo por una razón distinta a la de dirección errada, la autoridad tributaria debe proceder a hacer la notificación por aviso, antes en un periódico de circulación nacional, actualmente en el portal web de la DIAN”. [Énfasis añadido]

De manera que no era potestativo para la Administración Tributaria, notificar el contenido de los actos administrativos proferidos a una dirección diferente a la informada como dirección procesal, como quiera que el apoderado de la sociedad estaba facultado para recibir las notificaciones de los actos proferidos dentro de la actuación, a la dirección informada en sede administrativa.

Conforme lo expuesto, y así ha sido precisado por la jurisprudencia y la doctrina tributaria (Concepto DIAN No. 091748 del 2007), la dirección informada en el curso de un proceso de determinación y discusión del tributo por el contribuyente, agente retenedor o declarante, o por su apoderado, prevalece sobre las previstas en los artículos 555(2) y 565 del ET.

Luego, no es admisible para mi representada que pretenda alegar la Sociedad una notificación por fuera del término legal, como quiera que de manera subsidiaria, los actos administrativos demandados fueron notificados por aviso a través de la publicación en la pagina web de la DIAN, con sustento en el artículo 568 del ET. que consagra:

#### **“Artículo. 568. Notificaciones devueltas por el correo.**

Los actos administrativos enviados por correo, que por cualquier razón sean devueltos, serán notificados mediante aviso, con transcripción de la parte resolutive del acto administrativo, en el portal web de la DIAN que incluya mecanismos de búsqueda por número identificación personal y, en todo caso, en un lugar de acceso al público de la misma entidad. La notificación se entenderá surtida para efectos de los términos de la administración, en la primera fecha de introducción al correo, pero para el

*contribuyente, el término para responder o impugnar se contará desde el día hábil siguiente a la publicación del aviso en el portal o de la corrección de la notificación. Lo anterior no se aplicará cuando la devolución se produzca por notificación a una dirección distinta a la informada en el RUT, en cuyo caso se deberá notificar a la dirección correcta dentro del término legal. [Énfasis añadido]*

La notificación por aviso surtida para cada una de las Liquidaciones Oficiales de Revisión por parte de mi representada, se encuentra acreditada a través de la “Certificación de Publicación” que reposan a folio No. 225, para el expediente DO20162019816; a folio No. 225 para expediente DO20162019817; a folio No. 227 para expediente DO20162019818; a folio No. 225 para el expediente DO20162019819; y en el folio No. 231 para el expediente DO20162019820, que para efectos de ejemplificar se plasma a continuación la correspondiente certificación del aviso publicado de la Liquidación Oficial de Revisión del 1º bimestre del IVA.

223

**Certificación de Publicación**

Datos del acto administrativo

Actuación: Notificación

Seccional que profiere el acto: 31 - DIRECCIÓN SECCIONAL DE IMPUESTOS DE GRANDES CONTRIBUYENTES

Dependencia que profiere el acto: 241 - DIVISIÓN DE GESTIÓN DE LIQUIDACIÓN

Subdependencia que profiere el acto: 201 - DESPACHO

Tipo de identificación: NIT

Identificación: 830037248

Número del acto: 14

Código del acto: 501 - LIQUIDACION OFICIAL DE REVISION

Razón social: CODENSA S.A. E.S.P.

Fecha del acto: 24/02/2020

Documento de Notificación: Notificación\_2020\_31\_241\_501\_14\_830037248.pdf

Fecha de publicación: 12/03/2020

Fecha de registro: 11/03/2020

FIJADA PUBLICACION POR UN (1) DIA.

FIJADO HOY 12 DE MARZO DEL 2020 A LAS 08:00  DIEGO ALFONSO AREVALO VILLAMIZAR FUNCIONARIO G.I.T. DOCUMENTACION	DESFIJADO HOY 12 DE MARZO DEL 2020 A LAS 04:00 P.M.  DIEGO ALFONSO AREVALO VILLAMIZAR FUNCIONARIO G.I.T. DOCUMENTACION
---	--

1 de 1 12/03/2020 7:09 a. m.

Conforme lo expuesto en precedencia, solicito al honorable despacho desestimar el cargo formulado por la demandante y negar las pretensiones de la demanda.

### C. LA ACTIVIDAD DE RECONEXIÓN NO ES DE LA ESENCIA DEL SERVICIO PÚBLICO DOMICILIARIO DE ENERGÍA ELÉCTRICA.

La Ley 142 de 1994 define en el numeral 25 del artículo 14, el servicio de energía eléctrica en los siguientes términos:

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

**14.25. Servicio Público Domiciliario de Energía Eléctrica.** Es el transporte de energía eléctrica desde las redes regionales de transmisión hasta el domicilio del usuario final, incluida su conexión y medición. También se aplicará esta Ley a las actividades complementarias de generación, de comercialización, de transformación, interconexión y transmisión” [Énfasis añadido]

Y el numeral 11 del artículo 476 del ET., dispone que:

**“Artículo. 476. Servicios excluidos del impuesto sobre las ventas.**

Se exceptúan del impuesto los siguientes servicios y los bienes relacionados explícitamente a continuación:

(...)

11. Los servicios públicos de energía. La energía y los servicios públicos de energía a base de gas u otros insumos.

(...) [Énfasis añadido]

La Sociedad afirma que la reconexión del servicio, es un “servicio complementario asociado con la conexión” de conformidad con lo previsto en el artículo 5° de la Resolución CREG No. 225 del 15 de diciembre de 1997 y que en esa medida la reconexión del servicio se encuentra excluida del *Impuesto Sobre las Ventas -IVA-*; no obstante y pese a que la “conexión” si quedó incluida en la definición del servicio público domiciliario de energía eléctrica como concepto individualmente considerado con las actividades expresamente señaladas por remisión al artículo 1° de la Resolución CREG No. 225 de 1997, los *servicios complementarios asociados la conexión* no quedaron incluidos dentro de la definición del servicio público de energía eléctrica prevista por el Legislador. Veamos:

La Resolución CREG No. 225 del 15 de diciembre de 1997 “*Por la cual se establece la regulación relativa a los cargos asociados con la conexión del servicio público domiciliario de electricidad para usuarios regulados en el Sistema Interconectado Nacional*”, plasmó las siguientes definiciones:

**“Artículo 1°. Definiciones.** Para los efectos de esta resolución se adoptan las siguientes definiciones: (...)

**Conexión:** Es el conjunto de actividades mediante las cuales se realiza la derivación de la red local de energía eléctrica hasta el registro de corte de un inmueble y se instala el medidor. La conexión comprende la acometida y el medidor. La red interna no forma parte de la conexión.

**Servicio de Conexión:** es el conjunto de actividades mediante las cuales se realiza la Conexión. **Estas actividades incluyen los siguientes conceptos:** Estudio de la Conexión, Suministro del Medidor y de los Materiales de la Acometida, Ejecución de la Obra de Conexión, Instalación y Calibración Inicial del Medidor de Energía cuando se trata de un equipo de medición de tipo electromecánico, y Revisión de la Instalación de la Conexión, incluida la Configuración y/o Programación del Medidor de Energía cuando el aparato de medición es de tipo electrónico.

**Servicios Complementarios de la Conexión:** Corresponden a la Calibración del Equipo de Medida **posterior** a la calibración inicial, cuando el aparato de medición es de tipo electromecánico, la Reconexión y la Reinstalación del servicio de electricidad cuando sea del caso. (...) [Énfasis añadido]

Y el artículo 5° dispuso lo siguiente:

**“Artículo 5°. Servicios Complementarios Asociados con la Conexión.** El régimen y los cargos aplicables a estos servicios son los siguientes:

**a) Servicio de Calibración del Equipo de Medida **Posterior** a la Calibración Inicial para equipos de tipo electromecánico.**

Cuando un usuario solicite expresamente el Servicio de Calibración del Equipo de Medida Electromecánico y el Prestador del Servicio esté en capacidad de ofrecerlo, este último podrá aplicar las normas previstas en el Artículo 4 de la presente Resolución.

Cuando la calibración de los equipos electromecánicos de medida sea realizada por iniciativa del Prestador del Servicio, no dará lugar a ningún cobro por parte de éste.

**b) Reconexión y Reinstalación del Servicio.**

Los prestadores del servicio podrán cobrar cargos por reconexión y reinstalación del servicio, cuando incurran en costos por realizar esas actividades. Los contratos de condiciones uniformes especificarán cuales son los costos que representan esas actividades y expresarán, de manera objetiva cómo cuantificarlos, teniendo en cuenta el costo de la mano de obra y del transporte en que incurren. En todo caso, los prestadores del servicio, no podrán cobrar servicios no prestados ni conceptos no indicados en el contrato de condiciones uniformes.” [Énfasis añadido]



De la revisión a las normas transcritas, se aprecia que aun cuando se encuentra incluida la “Conexión” dentro de la definición del servicio público domiciliario de energía eléctrica, la definición de dicho concepto no incluye el servicio de reconexión, en la medida que al igual que el “Servicio de Calibración del Equipo de Medida Posterior a la Calibración Inicial para equipos de tipo electromecánico”, la “Reconexión y Reinstalación del Servicio” son Servicios Complementarios Asociados con la Conexión y por lo tanto son gravados con IVA al no encontrarse expresamente señalados en el numeral 25 del artículo 14 de la Ley 142 de 1994 en atención al *principio de legalidad y certeza* aplicable en materia de exenciones tributarias.

Al respecto la Corte Constitucional en Sentencia C-1107 de 2001 con ponencia del doctor Jaime Araujo Rentería, precisó:

*“En este orden de ideas, a partir de la iniciativa gubernamental el Congreso puede establecer exenciones tributarias de rango nacional, las cuales se identifican por su carácter taxativo, limitativo, inequívoco, personal e intransferible de suerte tal que únicamente obrarán a favor de los sujetos pasivos que se subsuman en la hipótesis previstas en la ley sin que a estos les sea dable transferirlas válidamente a otros sujetos pasivos bajo ningún respecto. Igualmente se observa que **las exenciones corresponden a hechos generadores que en principio estaría total o parcialmente gravados, pero que por razones de política económica, fiscal, social o ambiental el órgano competente decide sustraerlos total o parcialmente de la base gravable dentro del proceso de depuración de la renta.**”*

*En fin, con arreglo al respectivo hecho económico, al tributo en particular y al destinatario concreto, la exención es una y solo una, quedando por tanto proscrita toda forma de analogía, extensión o traslado del beneficio, salvo lo que la ley disponga en contrario.”* [Énfasis añadido]

Jurisprudencia esta que a su vez fue recogida por el Consejo de Estado en Sentencia del 17 de abril de 2008 con ponencia de la Doctora María Ortiz Barbosa, en la que expresó:

*“Ahora bien, el artículo 154 de la Constitución Nacional, establece que las leyes que “decreten exenciones de impuestos, contribuciones o tasas nacionales” solo podrán ser “reformadas o dictadas por iniciativa del gobierno”. De lo anterior se deriva que **las exenciones son de creación legal, expresas y taxativas y por ende de aplicación restrictiva,** lo cual impide extender el beneficio a sujetos o hechos que la ley no ha mencionado, es decir, **no es posible aplicarlos por analogía**”* [Énfasis añadido]

Así pues, solo los hechos y actividades que la ley considera expresamente como excluidos del impuesto a las ventas están excluidos del impuesto, en tanto que, los eventos no contemplados en la ley como tales, no pueden ser incluidos en la prerrogativa legal y por lo tanto, de ellos, se predicaría el impuesto correspondiente.

Pero, esta exclusión o exoneración del impuesto, no le es dable al contribuyente atribuírsela *mutuo proprio* indicando en sus declaraciones cuales ingresos, pagos, costes o gastos van a quedar excluidos del impuestos y cuales serán susceptibles del mismo ya que, esta exoneración del impuesto esta restringida al Legislador y es él quien debe decidir -según sea la política económica, qué bienes o servicios van o no a tener tal o cual impuesto-.

Claramente para armonizar la posición, la demandante debe recurrir a la interpretación, a la conceptualización y a la búsqueda intrínseca de la finalidad de las exenciones planteadas por el Legislador; posiciones que desbordan el campo de aplicación de la Ley tributaria y las prerrogativas asignadas a los funcionarios de la Administración Tributaria, como quiera que la exención y la definición del servicio público de energía eléctrica se encuentran expresamente consignadas en la Ley, y de ninguna manera incluye los Servicios Complementarios Asociados con la Conexión, como si se dejaron expresamente señaladas “*las actividades complementarias de generación, de comercialización, de transformación, interconexión y transmisión*”, y en esa medida se encuentran excluidas del *Impuesto Sobre las Ventas -IVA-*.

De manera que la actividad de reconexión sin duda es una actividad operativa que necesariamente debe ser desarrollada por las empresas prestadoras de servicios públicos domiciliarios, como consecuencia del cese de las condiciones que llevaron a suspender el servicio a un usuario, y su ejecución corresponde al cumplimiento de las obligaciones legales y contractuales previstas en el contrato de prestación del servicio público domiciliario de energía eléctrica, de allí que se autorice a los prestadores el cobro de los costos en los que incurran por la reconexión del servicio.

Dicha actividad de reconexión recae justamente sobre la conexión del usuario, y permite el restablecimiento del servicio, pero no es en esencia parte del servicio, como si lo es la actividad de conexión expresamente señalada en la definición, que al hacer parte de la actividad de transporte o distribución del fluido energético, hace posible que la electricidad circule de la red al inmueble; en esa medida, la reconexión es una actividad accesoria que se realiza sobre la conexión del usuario, no se ejecuta de manera permanente en el sentido de que su cobro se traslade de manera periódica a los usuarios, es discontinua pues solo se ejecuta si se dan las condiciones para su ejecución, en esa medida

catalogarla como parte del servicio, implicaría concluir que sin ella no existiría fluido energético y que por lo tanto se hace imposible su prestación.

Y aunque no es objeto de debate en el presente litigio, si en gracia de discusión el Legislador aprueba que el costo de la reconexión no se traslade a los usuarios de manera independiente en la factura del servicio de energía, lo que podría acontecer en la practica -en virtud del principio de suficiencia financiera que se predica del sector de los servicios públicos-, es que dichos costos sean incluidos en uno de los cargos tarifarios, si así lo autoriza la Comisión de Regulación de Energía y Gas -CREG-, y en esa medida el costo de la actividad de reconexión sería parte integrante del servicio público domiciliario de energía eléctrica.

Conforme lo expuesto solicito al honorable despacho declarar infundados los argumentos presentados por la Sociedad y negar las suplicas de la demanda.

#### D. PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY EN MATERIA TRIBUTARIA Y DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS. LA PRIMACÍA DE LA LEY SOBRE EL REGLAMENTO.

Como quiera que mi representada se opone al cargo planteado por la Sociedad, a efectos de argumentar que la posición que llevó a la Autoridad Tributaria a expedir los Requerimientos de Revisión y las Liquidaciones Oficiales de Revisión objeto de litigio tienen sustento en la propia Ley, a continuación se expondrá el *Principio de Reserva de Ley* en materia tributaria como en materia de servicios públicos domiciliarios, para señalar que el *Reglamento*, en este caso los expedidos por la Comisión de Regulación de Energía y Gas -CREG- y la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios -SSPD-, se encuentran subordinados al imperio de la Ley.

El *Reglamento* es definido por el profesor García de Enterría, como toda norma escrita o disposición jurídica de carácter general procedente de la Administración, en virtud de su competencia propia y con carácter subordinado a la ley. Y es considerado por otros tratadistas, como el cuerpo normativo mediante el cual la Administración Pública regula materias de su competencia dictando las oportunas disposiciones generales con rango inferior a ley. Así como hay reserva de ley, no hay reserva de reglamento; es decir, no hay materias que necesariamente deban regularse por reglamento. En consecuencia, no hay reglamentos independientes. La función reglamentaria de la Administración es una de sus actividades básicas y, como tal, sujeta al control jurisdiccional correspondiente.

La principal característica del *Reglamento* es el ser una norma subordinada y ello porque, como señala Carre de Malberg, el reglamento es manifestación de un poder subalterno. La soberanía no radica en la Administración, sino en la colectividad, representada en el Poder Legislativo, siendo la Administración un conjunto de órganos a quienes se les encomiendan determinados fines que interesan a la comunidad. De ello se deducen dos consecuencias: i. La primacía de la ley sobre el Reglamento, y ii. Las materias donde no puede entrar el reglamento por el Principio de Reserva de Ley<sup>2</sup>.

La Corte Constitucional al referirse al *Principio de Reserva de Ley en Materia Tributaria* dispuesto en el artículo 338 de la Carta, señaló en la Sentencia C-594 de 2010 con ponencia del doctor Luis Ernesto Vargas Silva lo siguiente:

**“Del principio de legalidad tributaria propio del Estado de Derecho, se deriva así mismo el postulado conforme al cual sólo la ley puede imponer gravámenes, limitaciones o restricciones a las personas. Ello quiere decir que, sin perjuicio de las especiales facultades de regulación que la Constitución o la ley asignen a determinados órganos del Estado, el reglamento no puede ser fuente autónoma de obligaciones, restricciones o gravámenes para las personas. Los artículos 114 y 150 numerales 1 y 2 de la Constitución contemplan la denominada cláusula general de competencia para el legislador, conforme a la cual, por un lado “...el órgano que tiene la potestad genérica de desarrollar la Constitución y expedir las reglas de derecho es el Congreso...”, y, por otro, “... el desarrollo de la potestad reglamentaria por el Gobierno exige que la ley haya previamente configurado una regulación básica o materialidad legislativa, a partir de la cual, el Gobierno puede ejercer la función de reglamentar la ley con miras a su debida aplicación, que es de naturaleza administrativa, y está entonces sujeta a la ley ...”. La Corte ha distinguido esa competencia general del legislador para desarrollar primariamente las materias cuya regulación no haya sido atribuida por la Constitución a otra autoridad, de la llamada reserva de ley, “que es una institución jurídica conforme a la cual, por disposición de la propia Constitución, corresponde exclusivamente al legislador el desarrollo de determinadas materias”. (...) “De esta manera el principio de legalidad general, que se expresa en el sistema de articulación de fuentes formales del derecho contenido en la Constitución, ha sido concretado por la propia Carta, mediante el establecimiento de específicas reservas de ley en determinadas materias”. [Énfasis añadido]**

<sup>2</sup> <http://www.encyclopedia-juridica.com/d/reglamento/reglamento.htm>



En materia de servicios públicos domiciliarios, también aplica el *Principio de Reserva de Ley* consagrado en el artículo 365 Constitucional que señala: “Los servicios públicos son inherentes a la finalidad social del Estado. Es deber del Estado asegurar su prestación eficiente a todos los habitantes del territorio nacional. **Los servicios públicos estarán sometidos al régimen jurídico que fije la ley**, podrán ser prestados por el Estado, directa o indirectamente, por comunidades organizadas, o por particulares. (...). *Principio de Reserva de Ley en materia de servicios públicos domiciliarios*, abordado por la Corte Constitucional en las siguientes palabras:

“(…) Así pues, **“la competencia para la ‘regulación’ de las actividades que constituyen servicios públicos se concede por la Constitución a la ley, a la cual se confía la misión de formular las normas básicas relativas a: la naturaleza, extensión y cobertura del servicio, su carácter de esencial o no, los sujetos encargados de su prestación, las condiciones para asegurar la regularidad, permanencia, constancia, calidad y eficiencia en su prestación, las relaciones con los usuarios, en lo que atañe a sus deberes, derechos, al régimen de su protección y sus formas de participación en la gestión y fiscalización de las empresas que presten el servicio, el régimen tarifario, y la manera como el Estado ejerce el control, la inspección y la vigilancia para asegurar su prestación eficiente (arts. 1, 2, 56, 150-23, 365, 367, 368, 369 y 370 C.P.)”**. La determinación del ámbito de la libertad de competencia y la no utilización abusiva de la posición dominante en materia de los servicios públicos, también se encuentra reservada al legislador. **De tal manera que la Constitución extiende el principio de reserva de ley a la determinación del régimen de regulación de la prestación de los servicios públicos**. Ello obedece a la importancia de tales servicios no sólo en el ámbito económico sino social, en especial en cuanto al acceso a ellos es necesario para que las personas puedan gozar efectivamente de sus derechos. La reserva de ley en estos ámbitos, como expresión del principio democrático, busca que el régimen de los servicios públicos sea el resultado de un proceso de deliberación pluralista, público, abierto a la participación de todos y responsable ante las personas que sean usuarios de dichos servicios. (...)” (Corte Constitucional. Sentencia C-150-03). [Énfasis añadido]

Señaló además la Corte Constitucional, al referirse a los requisitos que deben observar las leyes en las que se fije el régimen de la regulación de los servicios públicos, que:

“(…) las leyes que tratan sobre actividades o materias objeto de regulación por parte de los órganos administrativos, deben contener criterios inteligibles que establezcan de manera clara: (i) “las finalidades que han de guiar a la administración y los criterios materiales que orientaran la regulación para alcanzarlas”; (ii) las prestaciones o derechos que se busca asegurar por medio de la actividad objeto de regulación; (iii) las reglas a las cuales se sujetará el órgano de regulación y que regirán la actividad regulada; y (iv) **las previsiones que impidan que algunas personas sean objeto de tratamientos arbitrarios o de beneficios ilegítimos**, y que especifiquen los parámetros de control por parte del juez contencioso administrativo. (...) La Corte también ha dicho que las “regulaciones sólo puedan limitar la libertad económica cuando y en la medida en que, de acuerdo con los principios de razonabilidad y proporcionalidad, ello sea necesario para la protección de los valores superiores consagrados en la Carta” (...)” Corte Constitucional. Sentencia C-150-03). [Énfasis añadido]

Todo lo anterior para señalar que mi representada -en términos utilizados por la demandante-, no despreció de ninguna manera las razones técnicas de la CREG y la SSPD, pese a que la conclusión para efectos tributarios a la que apela la demandante, es deducida por la Sociedad de un criterio plasmado en un concepto y no de la Ley, aun cuando ambos temas -el tributario y los servicios públicos- son de reserva legal en virtud de la Constitución.

Por el contrario, mi representada, conocedora del carácter subordinado de los reglamentos y conceptos emitidos por dichas entidades, -sin que ello implique desconocer su valor-, procede en cumplimiento estricto de la Constitución y en apego a las atribuciones a ella conferidas, a considerar lo previsto por el Legislador en el marco de la competencia tributaria, que no admite la aplicación de beneficios tributarios por extensión o analogías, aunado a que es el Legislador quien también en virtud de la Constitución, define cuales son los servicios públicos domiciliarios, y que comprende cada uno de ellos.

De las facultades que el Legislador le confirió a la CREG, aun cuando tiene la función de “absolver consultas sobre las materias de su competencia”, no es posible inferir de la lectura del artículo 73 y artículo 74.1 de la Ley 142 de 1994, la atribución o posibilidad de señalar qué actividades comprende el servicio público domiciliario de energía eléctrica, aunado al hecho de que justamente fue definido por el Legislador, quien le confirió al Regulador las funciones específicas circunscritas a “regular los monopolios en la prestación de los servicios públicos, cuando la competencia no sea, de hecho, posible; y, en los demás casos, la de promover la competencia entre quienes presten servicios públicos, para que las operaciones de los monopolistas o de los competidores sean económicamente eficientes, no impliquen abusos de la posición dominante, y produzcan servicios de calidad”; situación similar acontece con la SSPD como organismo de control y vigilancia, respecto de los conceptos por ella emitidos en el marco de su competencia.

Conforme lo expuesto solicito al honorable despacho declarar infundados los argumentos presentados por la Sociedad y negar las suplicas de la demanda.

### **E. EL SERVICIO DE RECONEXIÓN NO HACE PARTE DEL SERVICIO PÚBLICO DOMICILIARIO DE ENERGÍA ELÉCTRICA, POR LO TANTO ES UNA OPERACIÓN GRAVADA CON IVA.**

El cargo formulado por la Sociedad justifica las razones que tiene la demandante para apartarse de los conceptos expedidos por mi representada, y considera además que en el caso en litigio no hay lugar a aplicar la sanción por inexactitud en la medida que en aplicación de los principios del derecho punitivo al procedimiento sancionatorio, no existió el elemento de culpabilidad como quiera que la Sociedad aplicó la posición de la CREG y la SSPD, que en su criterio son quienes tienen la competencia constitucional y legal para definir técnicamente qué hace parte del servicio público de energía, desconociendo en criterio de mi representada, lo expresamente consignado en la Ley respecto de la exención del IVA y apartándose por completo del principio de legalidad en materia tributaria, que determina que las exenciones son de creación legal, expresas y taxativas y por ende de aplicación restrictiva.

Al respecto en sede administrativa se le señaló a la Sociedad que no eran de recibo las argumentaciones del contribuyente para considerar el servicio de reinstalación y reconexión del servicio de energía como excluido del IVA, por cuanto ni esta expresamente consagrado en la exclusión del IVA, ni hace parte de la definición que el Legislador dejó plasmada respecto del servicio de energía eléctrica, aunado a que mediante el Concepto DIAN No. 056990 del 2 de octubre de 2014, el Concepto DIAN No. 01400 del 18 de enero de 2019 y el Oficio No. 008994 del 12 de abril de 2019, la Autoridad Tributaria precisa que el servicio de reconexión del servicio de energía se encuentra gravado con el *Impuesto Sobre las Ventas -IVA-*.

Por otra parte, respecto de la coadyuvancia que presentó la SSPD a la demanda de nulidad interpuesta por un particular contra el Concepto DIAN No. 001054 del 2 de octubre del 2014, en el que se concluyó que el servicio de reconexión y reinstalación del servicio público de acueducto estaba gravado con el IVA, la misma se encuentra en curso, y el 31 de mayo de 2019 se profirió Auto que negó la solicitud de suspensión provisional del citado concepto, razón por la cual, sigue vigente y es de obligatorio cumplimiento para los funcionarios de la DIAN.

Conforme las consideraciones expuestas, y teniendo en cuenta que el artículo 420 del ET. establece que son hechos generadores del IVA las ventas e importaciones de bienes corporales muebles que no estén excluidas y la prestación de servicios en el territorio nacional, y que a partir de la Ley 6 de 1992, la regla general es que están gravados con IVA todos los servicios, salvo los que el Legislador expresamente excluya (artículo 476 del ET.), los servicios de reinstalación o reconexión se encuentran gravados con el *Impuesto Sobre las Ventas -IVA-*, por cuanto la norma tributaria, esto es, el numeral 11 del artículo 476 del ET., no los excluye del mismo de manera taxativa.

Por lo señalado en precedencia, solicito al honorable despacho considerar infundado el cargo presentado por la demandante y despachar desfavorablemente las suplicas de la demanda.

### **F. PROCEDENCIA DE LA SANCIÓN POR INEXACTITUD.**

La sanción por inexactitud se encuentra consagrada en el artículo 647 del ET. que señala:

#### ***“Artículo 647. Sanción por inexactitud.***

*Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, siempre que se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente, agente retenedor o responsable, las siguientes conductas:*

#### **1. La omisión de ingresos o impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes, activos o actuaciones susceptibles de gravamen.**

*2. No incluir en la declaración de retención la totalidad de retenciones que han debido efectuarse o el efectuarlas y no declararlas, o efectuarlas por un valor inferior.*

*3. La inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes o inexactos.*

*4. La utilización en las declaraciones tributarias o en los informes suministrados a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, de datos o factores falsos, desfigurados, alterados, simulados o modificados artificialmente, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente, agente retenedor o responsable.*

5. Las compras o gastos efectuados a quienes la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales hubiere declarado como proveedores ficticios o insolventes.

6. Para efectos de la declaración de ingresos y patrimonio, constituye inexactitud las causales enunciadas en los incisos anteriores, aunque no exista impuesto a pagar.

**PARÁGRAFO 1.** Además del rechazo de los costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos que fueren inexistentes o inexactos, y demás conceptos que carezcan de sustancia económica y soporte en la contabilidad, o que no sean plenamente aprobados de conformidad con las normas vigentes, las inexactitudes de que trata el presente artículo se sancionarán de conformidad con lo señalado en el artículo 648 de este Estatuto.

**PARÁGRAFO 2.** No se configura inexactitud cuando el menor valor a pagar o el mayor saldo a favor que resulte en las declaraciones tributarias se derive de una interpretación razonable en la apreciación o interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos.”

A su vez el artículo 648 del ET. consagró:

**“Artículo 648. La sanción por inexactitud procede sin perjuicio de las sanciones penales.**

La sanción por inexactitud será equivalente al ciento por ciento (100%) de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente, agente retenedor o responsable, o al quince por ciento (15%) de los valores inexactos en el caso de las declaraciones de ingresos y Patrimonio.

Esta sanción no se aplicará sobre el mayor valor del anticipo que se genere al modificar el impuesto declarado por el contribuyente.

En los siguientes casos, la cuantía de la sanción de que trata este artículo será:

1. Del doscientos por ciento (200%) del mayor valor del impuesto a cargo determinado cuando se omitan activos o incluyan pasivos inexistentes.

2. Del ciento sesenta por ciento (160%) de la diferencia de que trata el inciso 1° de este artículo cuando la inexactitud se origine de las conductas contempladas en el numeral 5° del artículo 647 del Estatuto Tributario o de la comisión de un abuso en materia tributaria, de acuerdo con lo señalado en el artículo 869 del Estatuto Tributario.

3. Del veinte por ciento (20%) de los valores inexactos en el caso de las declaraciones de ingresos y patrimonio, cuando la inexactitud se origine de las conductas contempladas en el numeral 5° del artículo 647 del Estatuto Tributario o de la comisión de un abuso en materia tributaria, de acuerdo con lo señalado en el artículo 869 del Estatuto Tributario.

4. Del cincuenta por ciento (50%) de la diferencia entre el saldo a pagar determinado por la Administración Tributaria y el declarado por el contribuyente, en el caso de las declaraciones de monotributo.

**Parágrafo 1°.** La sanción por inexactitud prevista en el inciso 1° del presente artículo se reducirá en todos los casos siempre que se cumplan los supuestos y condiciones de que tratan los artículos 709 y 713 de este Estatuto.

**Parágrafo 2°.** La sanción por inexactitud a que se refiere el numeral 1 de este artículo será aplicable a partir del periodo gravable 2018.”

De manera que en el Requerimiento Especial proferido para cada uno de los bimestres objeto de discusión, se propuso sancionar por inexactitud a la Sociedad de conformidad con lo establecido en el artículo 647 y 648 del ET., como quiera que declaró como ingresos por operaciones excluidas, rubros que corresponden a operaciones gravadas, tal como se expuso en las actuaciones administrativas adelantadas y a lo largo del presente escrito de contestación, conducta que se tipifica como inexacta y de la cual se derivó un menor impuesto a cargo y por ende un menor saldo a pagar.

El Consejo de Estado en Sentencia del 2 de febrero de 2017, expediente radicado bajo el No. 20517 y con ponencia del doctor Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, precisó:

*“(…)Según la norma transcrita, la sanción por inexactitud procede por la configuración de alguna de las siguientes conductas en las declaraciones tributarias: i) omitir ingresos, impuestos generados o bienes y actuaciones gravadas, ii) incluir —sin que existan— costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables o retenciones y anticipos, utilizar —esto es, declarar o suministrar—*



*datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los que se pueda derivar un menor impuesto a cargo o mayor saldo a favor y iv) solicitar la compensación o la devolución de sumas ya compensados o devueltas (...)" [Énfasis añadido]*

Y el Consejo de Estado en Sentencia del 5 de mayo de 2011, expediente radicado bajo el No. 17306 con ponencia del doctor Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, indicó:

*"(...) Ahora bien, la Sala también precisa que para imponer la sanción por inexactitud **no se requiere probar que el contribuyente haya actuado con intención dolosa o culposa, pues la infracción se tipifica simplemente por la inclusión, por error de interpretación, de hechos económicos y de la subsunción de los mismos en la norma que se invoca para amparar el beneficio** (infracción objetiva), o por la inclusión, de manera dolosa, de hechos falsos (infracción subjetiva)" [Énfasis añadido]*

Contrario a lo planteado por la Sociedad, se acreditó en la actuación administrativa que la demandante incluyó en la declaración de ventas del 1°, 2°, 3°, 4° y 5° bimestre del año gravable 2016, ingresos por operaciones excluidas siendo gravadas a la tarifa general, sin que se presentara diferencia de criterio en la interpretación de la norma, sino por el contrario inaplicación del artículo 476-11 del ET. y el artículo 14.25 de la Ley 142 de 1994; disposiciones en las cuales no se encuentra incluida de manera expresa la actividad de reconexión, desconociendo la exigencia de la especificidad que se predica de la norma en materia de exenciones tributarias.

Como se ha señalado en precedencia, la Sociedad sustenta su solicitud de nulidad de las Liquidaciones Oficiales en el alcance que le da a la palabra "conexión" que se encuentra en la norma que consagra la definición del servicio público domiciliario de energía eléctrica, sustentado en conceptos y las resoluciones que expidió la CREG, que lejos de precisar que dicha actividad de reconexión hacen parte del servicio de energía eléctrica, claramente ubican a la actividad de reconexión en la categoría de "Servicios Complementarios Asociados con la Conexión", no incluidos en la definición del servicio público domiciliario de energía eléctrica definido por el Legislador, y por lo tanto no exentos del *Impuesto Sobre las Ventas - IVA-*.

Considera mi representada que son nugatorias las afirmaciones del cargo, y por lo tanto solicita desestimar los argumentos presentados por la demandante, y negar las suplicas de la demanda.

#### **G. CAUSALES DE NULIDAD DE LOS ACTOS DEMANDADOS.**

Como lo ha demostrado mi representada a lo largo del escrito de contestación, los actos administrativos demandados no se encuentran viciados de nulidad, como quiera que tal como se acreditó en la actuación administrativa allegada al despacho el 10 de agosto de 2021, no se vulneró el derecho al debido proceso, la buena fe, ni la lealtad procesal de la Sociedad, en tanto que la actuación administrativa se adelantó con el rigor del procedimiento definido en la norma tributaria y los actos se notificaron en debida forma (Art. 564 ET.).

En la misma línea, los actos administrativos cuestionados se encuentran debidamente sustentados y motivados conforme las disposiciones consagradas en los artículos 476-11, 647, 648, 705(1) del ET., y el artículo 14.25 de la Ley 142 de 1994, por lo tanto no desconocen, ni vulneran las normas en las que debían fundarse como quiera que las exenciones son expresas, no es posible su aplicación por extensión o analogía, y además, porque la firmeza de las declaraciones cuestionadas se encuentran inescindiblemente atadas a la declaración de renta del contribuyente por el mismo periodo gravable.

#### **IX. OPOSICIÓN A LA CONDENA EN COSTAS**

Solicita el apoderado de la sociedad **CODENSA S.A. E.S.P.** en su escrito de demanda, que se condene en costas a mi representada, desconociendo claramente, que de conformidad con el artículo 188 del CPACA, salvo en los procesos en que se ventile un *interés público*, la sentencia dispondrá sobre la condena en costas, cuya liquidación y ejecución se regirán por las normas del Código de Procedimiento Civil. No se discute hoy día, que en los litigios de esta naturaleza, se controvierte una actuación administrativa adelantada por la Autoridad Tributaria con ocasión de un servicio público, que reviste claramente un "interés público nacional", en la medida que sus labores impactan de manera directa las finanzas de la Nación y por ende, la debida ejecución de los planes y proyectos nacionales en beneficio de todos los colombianos.

Sin embargo, si el honorable despacho dispone que lo aquí discutido no hace referencia a interés público alguno, y entendiendo que el artículo precitado, hace referencia a las disposición del Código General del Proceso, el artículo 365 de dicho código dispone entre otras cosas, que se condenará en costas a la parte vencida en el proceso, o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación, casación, queja, súplica, anulación o revisión que haya propuesto.

Pareciese que la redacción del artículo 188 del CPACA., al remitir el trámite de la condena en costas a lo dispuesto en el CGP, varió la concepción que traía el artículo 171 del C.C.A., el cual disponía, expresamente, que dicha condena en costas se podía imponer teniendo en cuenta la conducta

asumida por las partes, para ahora determinar que la misma depende de un criterio puramente objetivo, el cual es, ser vencido en juicio; sin embargo, esa concepción va en contravía de principios superiores, especialmente los de acceso a la administración de justicia y gratuidad. Por tal motivo, es razonable que el honorable despacho analice la actuación adelantada por mi representada, tanto en sede administrativa como en sede judicial, para deducir si es procedente o no la condena en costas.

Lo expuesto adquiere un mayor sentido al utilizar el criterio de interpretación gramatical, puesto que la acepción “disponer” que utiliza el artículo 188 del CPACA., no conlleva para el operador judicial, una imperiosa condena en costas para la parte vencida en el proceso, sino a un análisis fáctico y jurídico para su debida aplicación. De ser así, lo procedente es concluir que la condena en costas solicitada por la demandante, no es procedente como quiera que la actuación desplegada por la Administración de Impuestos Nacionales, se ha ajustado a las reglas normativas analizadas con anterioridad y no ha ejecutado ninguna acción temeraria o desleal que permitan concluir la procedencia de la condena solicitada.

Lo expuesto se pone de presente a pesar de considerar que los actos administrativos demandados se encuentran ajustados a derecho y por lo tanto la decisión procesal será, como respetuosamente se solicita con el presente escrito, denegatoria de las suplicas de la demanda.

## X. DERECHO

Fundamento mis peticiones en la facultad consagrada en los artículos 172, 175 y 199 del CPACA, y en el artículo 612 del CGP, y en el poder a mi conferido.

## XI. PETICIÓN

Solicito respetuosamente al honorable despacho, que previo el rigor del proceso contencioso y con las pruebas debidamente allegadas y decretadas, se desestimen los cargos formulados y las pretensiones de nulidad y restablecimiento del derecho de la demandante, y en su lugar se declare que los actos administrativos objeto de la presente acción, fueron proferidos con observancia del ordenamiento jurídico aplicable, no vulneraron derechos ni preceptos normativos, encontrándose ajustados a derecho.

## XII. COSTAS PROCESALES A FAVOR DE LA DIAN

Con fundamento en lo previsto en el artículo 188 del CPACA. en concordancia con los artículos 361, 365 y 366 del CGP., solicito de manera respetuosa al honorable despacho, se reconozcan costas procesales a favor de mi representada. Los gastos y expensas del proceso, se acreditarán en la etapa procesal pertinente; y respecto de las agencias en derecho, solicito comedidamente se liquiden de conformidad con las tarifas definidas por el Consejo Superior de la Judicatura.

## XIII. PRUEBAS

En cumplimiento de lo previsto en el párrafo 1º del artículo 175 del CPACA, esto es, durante el término para contestar la demanda, a través de correo electrónico del 10 de agosto de 2021, la suscrita, en representación de la DIAN, remitió copia del expediente contentivo de los antecedentes administrativos de las actuaciones objeto del proceso mencionado en el epígrafe, de tal manera que solicito al honorable despacho, sean tenidos en cuenta como prueba en el presente litigio.

## XIV. PERSONERÍA

De manera atenta solicito al honorable despacho reconocerme personería para actuar en el presente proceso, en representación de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-.

## XV. ANEXOS

En atención a lo dispuesto en el artículo 96 del CGP., a continuación, enumero los anexos allegados con la contestación de la demanda:

1. Poder para actuar como apoderada judicial dentro del proceso de la referencia en representación de la U.A.E. DIAN, otorgado con las formalidades de ley.
2. Resolución DIAN No. 000685 del 5 de febrero de 2021, mediante la cual se efectúa el nombramiento con carácter provisional de la suscrita.

Expediente: 25000-23-37-000-2020-00562-00

Demandante: CODENSA S.A. E.S.P.

NIT: 830.037.248-0

Concepto: Impuesto Sobre las Ventas – IVA bimestres 1°, 2°, 3°, 4° y 5° de 2016.

Actuación: Contestación de la demanda.



El emprendimiento  
es de todos

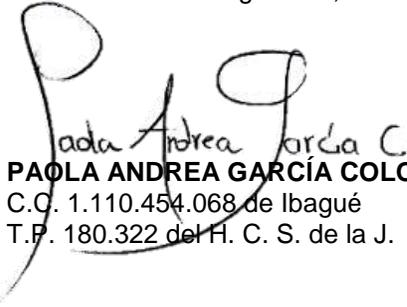
Minhacienda

3. Certificación suscrita por la directora seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes, en la que consta que la suscrita se encuentra en la Planta de Personal de la U.A.E. DIAN, como abogada de la División de Gestión Jurídica.
4. Resolución DIAN No.009403 del 24 de septiembre de 2018, por la cual se asigna a la doctora Cecilia Rico Torres, las funciones de directora seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes.
5. Resolución DIAN No. 000204 de fecha 23 de octubre de 2014, por medio del cual se adopta el Modelo de Gestión Jurídica para la U.A.E. DIAN, en la que se establecen las delegaciones para efectos de la Representación en lo Judicial y Extrajudicial en la U.A.E. DIAN.

## XVI. NOTIFICACIONES

Mi representada y la suscrita recibiremos las notificaciones personales y/o comunicaciones procesales a que haya lugar en la página web [www.Dian.gov.co](http://www.Dian.gov.co)-Portal Web-Servicios a la ciudadanía en la opción de Notificaciones Judiciales, en el correo electrónico [notificacionesjudicialesdian@dian.gov.co](mailto:notificacionesjudicialesdian@dian.gov.co) y [pgarciac1@dian.gov.co](mailto:pgarciac1@dian.gov.co)

De la honorable magistrada, con todo respeto.



Paola Andrea García C.

**PAOLA ANDREA GARCÍA COLORADO**

C.C. 1.110.454.068 de Ibagué

T.F. 180.322 del H. C. S. de la J.

V.B. ✓