



JUZGADO CUARTO ADMINISTRATIVO DE ORALIDAD DEL CIRCUITO DE TUNJA

Tunja, octubre ocho (08) de dos mil catorce (2014).-

Medio de control: Nulidad y Restablecimiento del derecho- Tributario-
Radicado: 15001 33 33 004 2013 00076 00
Demandante: Empresa de Energía de Boyacá S.A E.S.P.- EBSA-
Demandado: Municipio de Tuta

1. DESCRIPCIÓN

1.1. TEMA DE DECISIÓN:

Agotado el trámite procesal correspondiente, procede el Despacho a proferir sentencia de primera instancia dentro del proceso de la referencia.

1.1.1. ELEMENTOS DE LA PRETENSIÓN:

PARTES:

- DEMANDANTE: Empresa de Energía de Boyacá S.A E.S.P.- EBSA-
- DEMANDADO: Municipio de Tuta

OBJETO:

➤ DECLARACIONES Y CONDENAS:

La entidad demandante, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho consagrado en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones:

“PRIMERA

Que se declare la nulidad de la Resolución No. 2012-101 de noviembre 15 de 2012, "por medio de la cual se profiere una liquidación de revisión", dentro del proceso administrativo iniciado con relación a la declaración de auto retención del Impuesto de Industria y Comercio para el 4 bimestre de 2009.

SEGUNDA

Que como consecuencia de lo anterior se restablezca el derecho de la EMPRESA DE ENERGÍA ELÉCTRICA DE BOYACÁ S.A. E.S.P. y se declare la firmeza de la declaración privada de auto retenciones del impuesto de Industria y Comercio para el 4 bimestre de 2009 presentada (ANEXO 6), así mismo declare que se encuentra a paz y salvo por concepto del mencionado tributo."

➤ FUNDAMENTOS DE LA PRETENSIÓN:

FÁCTICOS.-

La EMPRESA DE ENERGIA ELECTRICA DE BOYACA S.A E.S.P., presentó declaración bimestral de retenciones y auto retenciones del impuesto de Industria y Comercio en el Municipio de Tuta por el 4º

677

Bimestre del año gravable de 2009, declarando una base gravable por la actividad de distribución de energía por la suma de \$141.367.000, liquidando una auto retención del impuesto de Industria y Comercio por valor de \$1.414.000 y sanción por el valor \$283.000, e intereses de mora por el valor de \$104.000. Lo anterior, sostiene la actora, en razón a lo dispuesto en el artículo 51 de la Ley 383 de 1997, pues si bien en el mismo se establece una regla general conforme a la cual para efectos del artículo 24-1 de la Ley 142 de 1994 el impuesto de industria y comercio en la prestación de servicios públicos domiciliarios se causa en el municipio donde se presten al usuario final, también establece una regla especial para la actividad de transmisión y conexión de energía eléctrica, conforme a la cual el impuesto se causa en el municipio donde se encuentre ubicada la subestación, sobre los ingresos promedio obtenidos en dicho municipio.

La Secretaría de Hacienda Municipal de Tuta, mediante Resolución 2012-014 del 27 de enero de 2010, dictó emplazamiento para corregir la declaración de retenciones y auto retenciones del Impuesto de Industria y comercio correspondiente al cuatro bimestre de 2009, por considerar que los ingresos declarados no corresponden a la realidad, pues por investigaciones preliminares y de acuerdo con las facturas de venta que corresponden a los meses de julio y agosto de 2009 expedidas por ISAGEN S. A. E. S. P. a la empresa DIACO- planta Tuta, se discriminó el ingreso por concepto de distribución a EBSA, lo que evidencia que se causó un ingreso adicional a favor de ésta empresa por la prestación del servicio de transmisión de energía eléctrica en el municipio de Tuta, que según la Alcaldía del mismo se encuentra gravado por el impuesto de industria y comercio al tenor del art. 51 de la Ley 383 de 1997 y la Ley 14 de 1983.

La EBSA dio respuesta al emplazamiento mediante escrito radicado el día 01 de marzo de 2010.

La EBSA no está obligada a declarar y pagar el impuesto en el municipio de Tuta, porque allí no hay ninguna estación o sub estación de su propiedad, sino de propiedad de la empresa DIACO, no existe entonces una sujeción pasiva de EBSA sobre los ingresos que DIACO le reporta a ISAGEN por valor de \$598.478.516. La EBSA tributa ya por el servicio de transmisión en el Municipio de Paipa, donde si posee una subestación: mediante formulario 4083 presentó declaración privada de industria y comercio correspondiente al año gravable 2009 en dicho municipio.

Las Resoluciones expedidas por la CREG establecen que es el sistema de transmisión regional y quien debe liquidar, facturar y recaudar los ingresos obtenidos por el sistema de transmisión, en este caso, XM y LAC efectúan dicha operación, la EBSA no recibe ingresos por concepto del Sistema de Transmisión Regional (en adelante STR) de clientes o comercializadores ubicados en el Municipio de Tuta.

La Secretaría de Hacienda Municipal de Tuta, mediante Resolución 2012-004 del 05 de Marzo de 2012, profirió requerimiento especial para corregir la declaración de retenciones y auto retenciones del Impuesto de Industria y comercio del 4 bimestre de 2009, correspondiente a la prestación del servicio de TRANSMISION – DISTRIBUCION, señalando que estos ingresos no fueron declarados por EBSA.

La EBSA S.A E.S.P., dio respuesta al requerimiento especial el día 12 de junio de 2012 (dentro de los tres meses posteriores a la notificación del requerimiento especial), el cual fue suscrito por el representante legal de EBSA y en donde se consignaron las observaciones al mismo, reiterando las razones por las cuales no está de acuerdo con el requerimiento especial, siendo estas:

- i) El artículo 51 de la ley 383 de 1997 estableció como base gravable para el impuesto de industria y comercio por concepto de distribución el promedio mensual de los ingresos facturados al usuario final, también estableció que la territorialidad del impuesto frente a la actividad de transmisión se concreta en la jurisdicción en la cual se encuentra ubicada la subestación desde la cual se transmite la energía, que en el caso de EBSA se refiere al Municipio de Paipa.
- ii) Según las Resoluciones 082 de 2002 y 097 de 2008 son XM y LAC las entidades encargadas de liquidar, facturar y recaudar los cargos por uso de las redes del STR. Por ello, EBSA no recibe ingresos por concepto de STR de clientes ubicados en el Municipio de Tuta, sino de comercializadores que atienden la demanda de energía en diversos Municipios del país
- iii) El representante legal de DIACO reconoció que ésta empresa es la propietaria de las subestaciones de energía eléctrica que están en Tuta, por ello, grabar a EBSA sobre ingresos por concepto de transmisión

678

por una subestación que no le pertenece y en la que no realiza actividad alguna contraviene el numeral 2 del art. 51 de la Ley 383 de 1997.

iv) La sanción por inexactitud es improcedente porque EBSA declaró cifras completas y verdaderas, porque la divergencia entre las partes surge de apreciaciones jurídicas diferentes en lo que toca a la sujeción pasiva de la EBSA, la normativa aplicable para determinar la base correspondiente y la territorialidad.

v) La corrección de la sanción por extemporaneidad no es procedente, pues la declaración privada extingue dicha sanción y continuar con su imposición viola los principios de legalidad y justicia, pues si la sanción declarada es incorrecta, Tuta sólo está facultado a proceder sobre los valores presentados por EBSA, no sobre los determinados oficialmente por el Municipio.

Mediante Resolución No. 2012-101 del 15 de noviembre de 2012, el Municipio profirió liquidación Oficial de Revisión, modificando la base de retención de \$141 367.000 a \$739.845.516, lo anterior como quiera que incluyó dentro de la base gravable de servicio de transmisión, que lo llamo: "transmisión y distribución de energía eléctrica" por valor de \$598.478.516, resultando un valor a pagar por \$18.937.000.

La liquidación efectuada por el Municipio de Tuta, se discriminó de la siguiente manera:

LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN

BIMESTRE 4 AÑO 2009	DECLARACIÓN PRIVADA	LIQUIDACIÓN OFICIAL
Base de retención	\$141.637.000	\$739.845.516
AUTORRETENCIONES		
Servicio Público de energía eléctrica		\$1.414.000
Transmisión y Distribución de energía eléctrica	\$1.414.000	\$5.985.000
TOTAL AUTO-RETENCIONES	\$1.414.000	\$7.399.000
Mas Sanciones (Extemporaneidad)	\$283.000	\$2.960.000
TOTAL A CARGO	\$1.697.000	\$10.359.000
PAGOS		\$1.801.000
Valor a pagar	\$1.697.000	\$8.558.000
Intereses de Mora	\$104.000	
Sanción de inexactitud por impuestos		\$9.576.000
Sanción de inexactitud por sanciones		\$803.000
Total a pagar	\$1.801.000	\$18.937.000

JURÍDICOS.-

NORMAS DE RANGO CONSTITUCIONAL:

Violación directa del artículo 29 de la Constitución Política.

NORMAS DE RANGO LEGAL:

Violación del artículo 24-1 de la Ley 142 de 1994, del artículo 51 de la Ley 383 de 1997, 642 y 647 del Estatuto Tributario Nacional. 66 de la Ley 383 de 1997 y 59 de la Ley 788 de 2002.

CONCEPTO DE VIOLACIÓN:

1.- Por indebida aplicación de los arts. 24 núm. 1 de la Ley 142 de 1994, 51 de la Ley 383 de 1997 y los acuerdos municipales de Tuta 39 de 2002 y 23 de 2006. Violación de los elementos esenciales del hecho generador y territorialidad del impuesto de industria y

comercio. Violación por falta de aplicación de los arts. 95 numeral 1 y 363 de la C. P. Desconocimiento de los principios de justicia y de la prohibición a la doble tributación para los distribuidores de energía eléctrica, de la regla especial de tributación prevista para el impuesto de industria y comercio, que supera el alcance de la norma municipal.

La EBSA, de acuerdo con sus estatutos de constitución y su objeto social, desarrolla actividades de prestación del servicio público domiciliario de energía eléctrica, también puede desarrollar actividades complementarias de generación, transmisión, distribución y comercialización de energía eléctrica.

Su domicilio principal es la Ciudad de Tunja, lugar donde recibe la mayor cantidad de ingresos y se refleja por ende de mayor manera la tributación en el impuesto de industria y comercio. En el Municipio de Tuta sólo desarrolla actividades de distribución de energía eléctrica, declarando allí ingresos por el ejercicio de ésta actividad, definida por el artículo 1 de la Resolución CREG 108 de 1997 como la actividad de transportar energía a través de una red de distribución de voltajes iguales o inferiores a 115 KV. También desarrolla allí actividades de comercialización de energía eléctrica entregando energía a los usuarios regulados o no regulados, de conformidad con el art. 1 de la misma resolución y en desarrollo de esta actividad emite facturas a usuarios pertenecientes a todos los estratos que existen en éste Municipio.

La Secretaría de Hacienda Municipal de Tuta aplica una interpretación normativa errónea sobre el impuesto de industria y comercio en razón a que; i) no puede considerarse que la base de liquidación del impuesto de industria y comercio debe conformarse con base en los ingresos brutos totales de la compañía, aplicando la Ley 14 de 1983 y los Acuerdos Municipales de Tuta 39 de 2002 y 23 de 2006 que contienen una regla general para las actividades industriales, comerciales y de servicios, cuando existe un régimen diferencial para los prestadores de servicios públicos domiciliarios ii) La Alcaldía de Tuta considera que EBSA declaró un valor inferior al real con base en las facturas expedidas por ISAGEN S. A. E. S. P. a la empresa DIACO, donde consta que se causó un ingreso adicional a favor de EBSA por transmisión de energía en dicho municipio, iii) El Municipio de Tuta impuso una sanción por extemporaneidad del más del 200% del valor liquidado oficialmente, sin proferir pliego de cargos, una sanción por inexactitud que es improcedente por existir diferencia de criterios y una sanción por inexactitud por sanciones, denominación que no existe en el ordenamiento de carácter nacional, que es aplicable a los impuestos territoriales por conducto del art. 66 de la Ley 383 de 1997 y el art. 59 de la Ley 788 de 2002, lo que implica una vulneración al principio constitucional del debido proceso.

A.- Violación del artículo 24-1 de la ley 142 de 1994.

Existe un régimen general de sujeción pasiva de los impuestos municipales bajo el cual no pueden ser gravadas la Empresas de Servicios Públicos, porque estas tienen un tratamiento impositivo diferencial y especial, dado el interés general que representa el desarrollo de sus actividades. A la luz de la claridad de esta norma, es incomprensible la postura del municipio, que da otro alcance a la misma, afirmando que las empresas de servicios públicos no tienen un tratamiento especial en materia tributaria, como puede verse en la página cinco de la liquidación oficial de revisión 2012-101, donde se afirma que la correcta lectura de la norma en cita conduce a establecer un tratamiento tributario para las empresas de servicios públicos idéntico a los demás contribuyentes que cumplen funciones industriales y comerciales, interpretación que se basa en una publicación errónea del contenido de la norma corregida mediante fe de erratas publicada en el Diario Oficial 41.925 del 11 de julio de 1995.

b). Violación del artículo 51 de la ley 383 de 1997

Esta norma establece una **regla general** de causación del impuesto para los prestadores de servicios públicos domiciliarios la cual consiste en que el impuesto de industria y comercio se causa en el lugar donde se presta el servicio al usuario final, pero también plantea tres excepciones para los generadores, los agentes de transmisión y conexión, y para quienes comercializan la energía eléctrica sin ser generadores, en una etapa intermedia sin entregar la energía a un usuario final.

Conforme a lo anterior considera que la EBSA está inmersa dentro de la regla general pues, declara y paga el impuesto sobre el promedio mensual facturado, dejando claro que no es un transmisor de energía eléctrica en el Municipio de Tuta, como quiera que, no cuenta con subestaciones de energía en éste municipio que sean de su propiedad, razón por la cual liquida el Impuesto de Industria y Comercio en dicha jurisdicción pues así lo estipula el artículo 51 de la Ley 383 de 1997

Sostiene igualmente que, de la lectura el artículo 51 ibidem no se desprende una regulación taxativa y limitada para las actividades que componen la cadena de producción de energía eléctrica (llámese transmisión, conexión o distribución). Por lo cual, es una equivocación asimilar que la EBSA desarrolla la actividad de transmisión en el municipio de Tuta y menos considerar que debe pagar un tributo dentro de un municipio donde no tiene una subestación de su propiedad.

Acepta tributar en el municipio de Tuta por la actividad de distribución y comercialización, pero, aclara que, no puede considerarse que realice la actividad de transmisión, pues insiste no tener la obligación de hacerlo por cuanto no cuenta con una estación o subestación de transmisión de su propiedad.

Trae a colación el concepto del 25 de marzo de 2010 emitido por la Dirección de Apoyo Fiscal dirigido al Secretario de Hacienda Municipal de Tuta, mediante el cual se manifestó que los distribuidores de energía eléctrica, cuando no poseen subestaciones en una jurisdicción específica, no tienen por qué pagar el impuesto de industria y comercio sobre dicha actividad, sino que el tributo le corresponde al dueño de la subestación respectiva. La postura de esta dependencia es clara: cuando una empresa desarrolla actividades de distribución de energía, el tránsito de la misma es cubierto por el pago del tributo en el lugar donde se encuentra ubicada la subestación, por ello la EBSA tributa en la Ciudad de Paipa.

En suma la misma empresa DIACO reconoce la propiedad sobre las subestaciones ubicadas en Tuta, por tanto no corresponde a la EBSA reportar pago del impuesto de industria y comercio sobre propiedades que no están en sus activos, tampoco por actividades que no desarrolla en dicho Municipio, ni pueden asimilarse analógicamente las actividades que allí desarrolla a otras que no corresponden a la actividad comercial de la empresa. Es la actividad desarrollada por ésta la que se reporta a efectos de determinar el impuesto de industria y comercio.

Además se desconoce el principio de aplicación preferente de la disposición especial, establecido en el artículo 10 del Código Civil, porque, existiendo una regla tributaria especial para las empresas de servicios públicos conforme a la cual la base gravable se conforma tomando en cuenta el promedio mensual facturado en el municipio en donde se prestó el servicio al usuario final, este impuesto se determinó con base en las facturas de venta que ISAGEN S. A. generó para DIACO, tomando en cuenta los valores reportados por la actividad de transmisión que no hace parte de la base gravable, por no ser desarrollada por la EBSA en Tuta, donde no tiene estaciones de su propiedad.

C. Violación de los elementos esenciales del hecho generador y territorialidad del impuesto de industria y comercio

C.1.- El art. 338 de la Constitución Política establece los elementos esenciales de todos los tributos, tanto a nivel nacional como a nivel territorial, siendo estos: hecho generador, sujeto activo, sujeto pasivo, base gravable, tarifas.

El Acuerdo Municipal de Tuta en su artículo 38, en concordancia con el artículo 32 de la Ley 14 de 1983 determinó que el hecho generador del impuesto de industria y comercio está constituido por el ejercicio o realización directa o indirecta de todas las actividades comerciales, industriales o de servicio, incluidas las del sector financiero en la jurisdicción del Municipio de Tuta, de igual manera, las facultades de fiscalización de la Secretaría de Hacienda del Municipio se refieren a las discusiones relacionadas con los ingresos generados en su jurisdicción al tenor de lo establecido en el artículo 191 del Estatuto de Rentas Municipal. En consecuencia, solo deben ser gravadas las actividades industriales y comerciales y de servicios que en realidad se desarrollen en el municipio de Tuta, más aun teniendo en cuenta:

C-2. Materialización territorial del hecho generador del impuesto de industria y comercio de las actividades de distribución, comercialización y transmisión de energía desarrolladas por EBSA

Los servicios públicos que presta EBSA son aquellos relacionados con la distribución-comercialización y la transmisión de energía, que cuenta con legislación especial en materia de impuesto de industria y comercio, al tenor de lo establecido en el art. 51 de la Ley 383 de 1997, norma que contiene una regla general conforme a la cual la base gravable está determinada por el valor promedio mensual facturado y la territorialidad del impuesto se concreta en el domicilio donde se presente el servicio al usuario final,

pero la norma contempla excepciones a ésta regla en lo que toca a las actividades de transmisión de energía eléctrica, pues en este caso el impuesto se causa en la jurisdicción municipal donde se encuentre ubicada la subestación de energía, pues el legislador estableció con claridad que la territorialidad del impuesto de industria y comercio está fijada en la jurisdicción donde se encuentre ubicada la estación de energía, lo cual denominó materialización territorial del hecho generador del impuesto de industria y comercio, así:

- En las actividades de **transmisión** de energía, el impuesto de industria y comercio se genera en la jurisdicción en **donde se encuentre ubicada la subestación de energía**.

- En las actividades de **distribución-comercialización** de energía, dicho impuesto se genera **en el municipio donde se preste el servicio al usuario final**, por ser esta la regla general (...)

Así lo ha reconocido la doctrina oficial de la Dirección de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda que es fuente de interpretación normativa en la materia en el concepto 029314-05 del 31 de octubre de 2005.

Reitera que la EBSA no posee subestaciones situadas dentro de la jurisdicción municipal de Tuta, y para ello allega un documento oficial sobre la prestación del servicio de energía eléctrica domiciliaria en el Departamento de Boyacá (fol. 113) según el cual "la Empresa de Energía de Boyacá S.A. E.S.P. participa en la actividad de Transmisión Nacional, por ser propietaria de dos módulos de línea para los circuitos a 230 KV Paipa – Sochagota, en la subestación Paipa. Por ello recibe una remuneración como beneficiario del STN, que alcanza la suma de 1.500 millones de pesos anualmente." De igual manera, las dos subestaciones ubicadas en dicho municipio pertenecen a la compañía DIACO S.A de acuerdo con el certificado expedido por el representante legal de DIACO S.A, el 20 de octubre de 2009 (fl.108)

Sostiene que la autoridad tributaria municipal actúa en contra de la normatividad vigente, la Jurisprudencia del Consejo de Estado¹ y además contra la evidencia probatoria, pues está plenamente probado que la EBSA transmite desde la Subestación ubicada en Paipa.

Dice también, que debe tenerse en cuenta que la EBSA, tributó en el Municipio de Paipa, por concepto de impuesto de industria y comercio por la actividad de transmisión, por tener en este municipio una subestación que si es propiedad de EBSA, como se prueba con la copia del recibo de pago del año 2009 (ANEXO 15), situación que, es diferente a lo que ocurre en el municipio de Tuta, pues se reitera que en este municipio no hay subestaciones de energía propiedad de EBSA, lo que hace que la base gravable de impuesto de industria y comercio sea la declarada por la compañía para el 4 bimestre de 2009 y no la que tomó el municipio de Tuta en el acto administrativo demandado.

Afirma que, el municipio desconoce: i) que la EBSA presta su servicio de transmisión de energía desde la subestación ubicada en Paipa, ii) que la actividad de transmisión de energía no puede gravarse conforme a la ubicación jurisdiccional de los activos diferentes a las subestaciones como lo pueden ser los postes y/o cables pertenecientes a las redes de transmisión, pretendiendo determinar la territorialidad del impuesto con base en supuestos contrarios a la ley.

Por último expresa que, es incorrecta la apreciación hecha por el municipio de Tuta al señalar que en tanto DIACO S.A no está registrado como agente el mercado mayoritarista, el activo está representado por la EBSA como un agente operador, pues el impuesto de industria y comercio recae sobre quienes realicen actividades gravadas con el impuesto, sin importar que lo mismos estén o no registrados como agentes mayoristas del mercado energético.

Concluye señalando que dichos argumentos demuestran que la materialización territorial del hecho generador del impuesto de industria y comercio de la actividad de transmisión de energía desarrollada por la EBSA se concretó en el Municipio de Paipa, donde la empresa tiene una sub estación.

D.- Violación a la prohibición de la doble tributación.

La doble tributación se da, al tenor de la Jurisprudencia del Consejo de Estado, en los casos en que dos sujetos activos diferentes le exigen a un mismo contribuyente, sobre el mismo hecho generador, dos o

¹ Señala la sentencia del Consejo de Estado Sección Cuarta del 16 de junio de 2009, Expediente 17279. C.M.P Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

más veces el pago de un tributo, violando el principio de justicia del sistema tributario contenido en el art. 95 numeral 9 de la Carta Política y en el art. 683 del E: T.: En el caso concreto, los ingresos por transmisión están sujetos a gravamen, sin duda alguna, pero no pueden estar sujetos en Paipa y adicionalmente en Tuta, por expresa disposición legal, si se tiene en cuenta que i) por la actividad de distribución/comercialización, la EBSA tributa en Tuta y ii) por la actividad de transmisión EBSA tributa en Paipa donde tiene la subestación. Por lo tanto pretender nuevamente el pago de dicho impuesto sobre los mismos ingresos derivados de la actividad de transmisión desconoce los elementos territoriales determinados normativamente y transgrede de forma flagrante la prohibición de la doble tributación. Los ingresos por transmisión sin duda están gravados, pero no pueden serlo en Paipa y adicionalmente en Tuta, la pretensión de la autoridad tributaria, violaría el principio de doble tributación, como señala la Jurisprudencia del Consejo de Estado en sus sentencias, citando el pronunciamiento del 13 de septiembre de 2012 de la Sección Cuarta con radicación 18292.

E. Violación del artículo 236 del acuerdo municipal de Tuta 39 del 27 de noviembre de 2002 y del artículo 647 del estatuto tributario nacional:

E.1.-La sanción por inexactitud es improcedente pues el supuesto de hecho sancionable no existe.

Ya que no hubo ni ánimo defraudatorio, ni cifras erróneas, ni omisiones, por ende, en el presente caso los ingresos percibidos en el Municipio de Tuta fueron declarados y pagados por EBSA, siendo plenamente probados, por lo cual solicita revocar la sanción por inexactitud. Para fundamentar lo anterior explica cómo, la sanción por inexactitud se genera por la omisión de ingresos susceptibles de gravamen, o por la utilización de información falsa, incompleta, equivocada o desfigurada, de la cual se derive un menor impuesto a pagar o un mayor saldo a favor, y hace referencia a un pronunciamiento del Consejo de Estado de la siguiente manera:

Conforme lo ha establecido la jurisprudencia del Consejo de Estado en múltiples ocasiones, como en las sentencias con número interno 17286, 17152, 17492, las razones sancionables que se desprenden del artículo 647 Ibídem son cuatro, a saber:

- a. Cuando las deducciones tomadas son inexistentes;
- b. Egresos existentes pero no probados;
- c. Egresos existentes probados, pero no se subsumen en ningún precepto jurídico;
- d. Egresos existentes probados, pero carecen de solemnidades, salvo que se verifique interpretación errónea que lo haya inducido a esto.

Para finalizar este punto reitera que, la EBSA nunca tuvo la intención de evadir el pago de sus obligaciones tributarias o incluir datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, además el Consejo de Estado ha reiterado que para que sea procedente la sanción por inexactitud, se exige que el contribuyente haya actuado de manera fraudulenta, es decir que tenga la intención de evadir ilegalmente el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, para acreditar esta conclusión cita la Sentencia del 16 de mayo de 2002 con ponencia del Magistrado LUIS ANGEL PALACIO. Los fraudes han de ser probados y no presumidos, correspondiendo la carga de la prueba a las autoridades tributarias.

E.2.- Improcedencia de la sanción por inexactitud por diferencia de criterios

La sanción es improcedente cuando se dan diferencias de criterios, esto por cuanto la posición jurídica adoptada por EBSA corresponde a una interpretación razonable de las normas aplicables, ya que aplicó sistemática y razonablemente las normas que regulan el régimen tributario para las empresas que prestan servicios domiciliarios, que le permitieron concluir el cabal cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Las cifras denunciadas son verdaderas y completas y claramente la diferencia del valor liquidado por EBSA y el determinado por las autoridades tributarias se origina en una diferente interpretación de las normas fiscales, por ello la sanción por inexactitud fue indebidamente impuesta.

F.- Vulneración al artículo 634 del estatuto tributario nacional, por interpretación errónea e improcedencia de la liquidación de interés moratorio.

Dado que el municipio de Tuta pretende adicionar sobre los valores liquidados oficialmente los intereses moratorios por cada día de retardo hasta el momento de pago, manifiesta el demandante que en respuesta al requerimiento especial la EBSA liquidó y pago correctamente la auto retención del impuesto de industria y comercio es acuerdo pues la liquidación del impuesto fue presentada conforme a la normativa tributaria, y por ello no es procedente adicionar intereses moratorios, pues EBSA cumplió con sus obligaciones tributarias en el Municipio de Tuta.

G. Violación del artículo 779 del estatuto tributario por inaplicación. Nulidad de la liquidación oficial de revisión, al no existir requerimiento especial sobre las glosas planteadas. Artículo 730 del estatuto tributario.

De conformidad con los mencionados artículos, la administración tiene el deber de permitirle al contribuyente conocer el acta que se levantó con ocasión a la inspección tributaria, para lo cual deberá: i) En el caso en que no proceda el requerimiento especial o el traslado de cargos, debe dar traslado por el término de un mes de la correspondiente acta, para que el contribuyente presente los correspondientes descargos; o, ii) En el caso en que proceda el requerimiento especial o el traslado de cargos, es en cada uno de éstos actos en que se debe dar a conocer la mencionada acta de inspección tributaria, con el fin de que el contribuyente, en el término para responder el requerimiento o el traslado de cargos, presente los descargos que crea conveniente.

Sostiene como efectivamente en el caso bajo examen procedía el requerimiento especial, las autoridades tributarias debieron dar conocimiento del acta de inspección tributaria, permitiéndole a la EBSA, además de determinar que efectivamente se realizó la mencionada inspección, objetar, controvertir o allanarse a los hechos que según la Administración, conllevan a una posible modificación en la determinación del impuesto a cargo. Sin embargo, en el requerimiento especial las Autoridades no dieron traslado de la mencionada Acta. Por el contrario, sólo hicieron referencia a una visita realizada.

En consecuencia manifiesta que, al no haberse dado a conocer dicha acta, el requerimiento no existió y por ende procede la causal de nulidad consagrada en el numeral segundo del artículo 730 del Estatuto Tributario.

1.1.2. OPOSICIÓN:

Fundamentos y razones de Defensa

El Municipio de Tuta a través de apoderado judicial, se opuso en su totalidad de las pretensiones elevadas en la demanda sosteniendo que, las empresas de servicios públicos no tienen un tratamiento diferencial y que están sujetas al régimen tributario nacional y de las entidades territoriales, observando las reglas especiales que allí se contemplan. A su vez sostiene, frente al cargo de **violación del artículo 24-1 de la ley 142 de 1994**, que no es cierto que el municipio de Tuta le dé una interpretación errada a la norma, y que de ella se desprenda la estimación de una base gravable diferente a la declarada inicialmente, pues lo cierto es, que el Municipio de Tuta se fundamentó en las reglas especiales de tributación de que trata el art. 51 de la Ley 383 de 1997, que resultan aplicables a las actividades desarrolladas por el contribuyente en su jurisdicción. Aún si resultara discutible la ocurrencia del hecho generador por la actividad de transmisión y conexión de energía, en que radica el asunto bajo litis, ello no significa que la administración desconozca la aplicabilidad de las reglas especiales de la Ley 142 de 1994 y 383 de 1997, dado que, por el contrario, se basó en estas para adelantar el proceso de fiscalización que se discute, por lo que no hay lugar a la aludida violación.

En relación con **la violación del artículo 51 de la ley 383 de 1997** manifiesta que, el problema de fondo en este punto radica en que, el contribuyente no reconoce tener subestaciones en Tuta y por lo tanto se rehúsa a tributar por la actividad de transmisión de energía en esta jurisdicción. Sostiene que la EBSA desarrolló dos actividades en la jurisdicción de Tuta, las cuales debió haber incluido en su declaración del impuesto de industria y comercio. Por una parte la **actividad de distribución domiciliaria** de energía que declaró y que corresponde al servicio público domiciliario de energía; y por otra, la actividad de **transmisión y conexión de energía**, que tributa con una regla diferente al servicio domiciliario, que no fue incluida en la declaración. Es por ello que, tanto el requerimiento especial, como la liquidación

oficial de revisión **se ocuparon** de separar la base gravable correspondiente a cada una de esas actividades.

Aclara que, la causación del impuesto no está atada a la propiedad de la subestación sino a la ubicación, es decir, la propiedad de las subestaciones ubicadas en el Municipio de Tuta, que EBSA alega le pertenecen a DIACO, no tiene trascendencia para efectos de determinar el sujeto activo del tributo, es decir que el titular del impuesto es el municipio de Tuta, porque es en su jurisdicción donde se encuentran ubicadas las subestaciones y sobre ello no habría lugar a discusión.

Acepta que efectivamente en la jurisdicción de Tuta hay subestaciones que surten de energía a la empresa DIACO, y que atado a ellas, se desarrolla la actividad de transmisión y conexión, pero aclara que ello es diferente a la prestación del servicio público domiciliario, pues en dicha transacción quien presta el servicio es ISAGEN S.A E.S.P, luego en este asunto no está en discusión la ocurrencia del hecho generador del tributo sino la definición del sujeto activo que puede reclamar el impuesto de industria y comercio.

Manifiesta que, aunque el contribuyente alega que el impuesto por la actividad de transmisión de energía suministrada a DIACO S.A. la declaró y pagó en el Municipio de Paipa, es necesario aclarar que para efectos de determinar la base gravable del impuesto de industria y comercio por la actividad de transmisión y distribución de energía, se tienen en cuenta los ingresos en los municipios donde se encuentra ubicada la subestación, y aun así si la EBSA poseía otras subestaciones en el municipio de Paipa, es claro que no es allí donde percibe los ingresos cuya tributación persigue el municipio de Tuta, puesto que la venta de energía a DIACO S.A. ocurrió en jurisdicción de éste último y no en Paipa.

Puntualiza que, las actividades de interconexión, transición y distribución para efectos tributarios constituyen una sola actividad denominada "transmisión y conexión", y explica que dicha actividad en estricto sentido es desarrollada por todas las empresas que aportan sus equipos y redes para componer el sistema de transmisión nacional y el sistema de transmisión regional y local. Al respecto manifiesta que técnica y operativamente no puede identificarse de manera individual cuáles redes y equipos son los utilizados para hacer llegar el fluido eléctrico hasta el domicilio del usuario final, es más puede siquiera saberse desde qué planta generadora provino la energía suministrada, por tal razón deben tenerse en cuenta todos los activos que componen los sistemas de transmisión, para efectos de territorialidad del impuesto de industria y comercio, y en lo que respecta a las subestaciones, se tiene que solo son un indicador de la territorialidad del tributo, mas no un hecho generador del mismo, luego su propiedad no es un elemento determinante de la sujeción pasiva del tributo.

Aunado a lo anterior precisa que, la generalidad del negocio de transmisión de energía supone que tanto las redes como los demás equipos suelen ser de propiedad de las empresas transportadoras, sin embargo como sucede el presente asunto DIACO es propietaria de una Subestación, siendo una empresa ajena al mercado eléctrico, sin que por ello se desvirtué la ocurrencia de la actividad gravada ni la sujeción pasiva el tributo en cabeza de la EBSA, en conclusión no puede confundirse la propiedad de una subestación con la realización de la actividad de transmisión y conexión.

Señala que, a pesar de que DIACO es la propietaria de las subestaciones ubicadas en Tuta, esa condición no la convierte en agente transmisor de energía. Como se deduce de la definición de "operador de red" establecida en el artículo 1 del Decreto 3734 de 2003 emanado del Ministerio de Minas y Energía².

² "Operador de Red: Es la empresa de servicios públicos encargada de la planeación de la expansión, las inversiones, la operación y el mantenimiento de todo o parte de un Sistema de Transmisión Regional y/o un Sistema de Distribución Local. Los activos pueden ser de su propiedad o de terceros. Para todos los propósitos son las empresas que tienen cargos por uso de los Sistema de Transmisión Regional y/o Sistemas de Distribución Local aprobados por parte de la Comisión de Regulación de Energía y Gas.

Sistema de Distribución Local: Es el sistema de transporte de energía eléctrica compuesto por el conjunto de líneas y subestaciones, con sus equipos asociados, que operan a los niveles de tensión 3, 2 y 1 dedicados a la prestación del servicio en un Área de Comercialización.

Sistema de Transmisión Regional: Es el sistema de transporte de energía eléctrica compuesto por los activos de conexión al STN y el conjunto de líneas y subestaciones, con sus equipos asociados, que operan en el nivel de tensión 4 y que están conectados eléctricamente entre sí a este nivel de tensión, o que han sido definidos como tales por la Comisión de Regulación de Energía y Gas. Un Sistema de Transmisión Regional puede pertenecer a uno o más Operadores de Red. Se resalta y subraya.

De conformidad con lo anterior concluye que, DIACO S.A no es un operador de red, ni siquiera es una empresa de servicios públicos, a pesar de ser la propietaria de las subestaciones ubicadas en Tuta, lo cual reconfirma que la EBSA es el agente operador, sujeto pasivo del tributo discutido.

En cuanto a la transgresión del artículo 10 del Código Civil dice que, el argumento esbozado por el demandante es falso por cuanto la actividad del servicio público domiciliario de energía se gravó con base en la facturación al usuario final de forma como lo declaró el contribuyente, precisando que la actividad de transmisión y conexión tiene un hecho generador y una base gravable diferente que es la que echo de menos el municipio y el motivo principal de la liquidación oficial de revisión.

Respecto al cargo de **violación de los elementos esenciales del hecho generador y territorialidad del impuesto de industria y comercio**, aduce que, aunque las redes de conexión y demás equipos diferentes a las subestaciones sean remunerados por la actividad de transmisión y conexión, las únicas que se tienen en cuenta para efectos de definir la territorialidad del impuesto de industria y comercio son las subestaciones y como ya se dijo, el hecho generador del gravamen no son los activos de transmisión sino la actividad de transmisión y la base gravable corresponde a la totalidad de los ingresos no únicamente a los ingresos por remuneración de las subestaciones.

Expone que si bien el problema de la norma regulatoria es que no está diseñada para discriminar la base gravable para cada municipalidad, en el caso particular de Tuta resulta clara y evidente, dado que la base gravable perseguida por el municipio de refiere únicamente a los ingresos atribuidos a la "distribución" que son fácilmente identificables en las facturas que pagó el usuario DIACO S.A a ISAGEN S.A por los consumos en la jurisdicción de tuta.

En relación con **la materialización territorial del hecho generador del impuesto** afirma que, en el presente asunto es claro que no se está discutiendo si la actividad de transmisión de energía está gravada o no, ni si la EBSA es sujeto pasivo del pasivo o no, ni la regla de aplicación a la misma, si no sobre los elementos esenciales del tributo, que discrimina de la siguiente forma:

- El hecho generador
- La base gravable
- La territorialidad o sujeto activo.

Respecto al hecho generador aclarara que, el impuesto de industria y comercio no grava la propiedad sino la actividad, en este caso, la actividad de transmisión y conexión de energía eléctrica, al igual hace algunas precisiones sobre el punto de la territorialidad aduciendo que en la actividad de transmisión y conexión participan varias subestaciones: **i)** Unas que sirven para conectar las plantas generadoras al sistema interconectado, denominadas bornes de conexión; **ii)** otras subestaciones intermedias permiten interconectar redes de transmisión con redes de distribución regional o local y **iii)** finalmente hay subestaciones desde donde se suministra la energía al usuario final, siendo estas últimas las que otorgan la territorialidad del impuesto de industria y comercio, toda vez que respecto a las demás no hay ingresos en los municipios donde se ubican porque no hay venta o suministro de energía, sino que tales subestaciones son de paso.

Bajo este contexto sostiene que, la transmisión no es una actividad que se preste desde una subestación intermedia de manera aislada sin que participen los demás activos de transmisión y conexión; de lo contrario sería como si no fuera necesario disponer de líneas o redes de conexión y otros equipos para llevar a cabo el servicio. Así, en la actividad de transmisión de energía que se suministró a DIACO S.A. en Tuta, si bien pudo haber participado la subestación de Paipa, no significa que sea esa la única subestación con que se prestó el servicio; por el contrario, esa es una subestación intermedia que sirve para conectar la línea Paipa - Tuta, por la que se transporta la energía a la planta DIACO desde el sistema de transmisión nacional.

Manifiesta que no es válido argüir que la actividad de transmisión de energía fue prestada desde la subestación de Paipa, fundamentalmente por dos razones:

La primera, por cuanto la transmisión no es una actividad que se preste desde una subestación intermedia de manera aislada sin que participen los demás activos de transmisión y conexión; de lo contrario sería como si no fuera necesario disponer de líneas o redes de conexión y otros equipos para

llevar a cabo el servicio. Así, en la actividad de transmisión de energía que se suministró a DIACO S.A. en Tuta, si bien pudo haber participado la subestación de Paipa, no significa que sea esa la única subestación con que se prestó el servicio; por el contrario, esa es una subestación intermedia que sirve para conectar la línea Paipa - Tuta, por la que se transporta la energía a la planta DIACO desde el sistema de transmisión nacional.

La segunda, porque en el municipio de Paipa no se efectuó la venta de energía objeto de transmisión que se está gravando, luego no puede haber ingresos con origen en el Municipio de Paipa, toda vez que la energía se vendió y consumió en jurisdicción de Tuta, donde se ubica la planta industrial del cliente. En caso contrario, no solo Paipa sino cualquier otro municipio donde haya subestaciones tendría derecho a reclamar ese impuesto y ya se dijo que no es dable que un municipio tenga derecho a gravar con el impuesto de industria y comercio los ingresos causados en una jurisdicción diferente.

Refiere que, a pesar de las afirmaciones respecto a la propiedad de la subestación y de la jurisprudencia según la cual el sujeto pasivo es el propietario de la subestación, se separa de esa restringida interpretación toda vez que la misma Ley autoriza a prestar el servicio de transmisión y conexión con equipos y redes que no sean propiedad de los operadores de red. En caso contrario, se entendería que la actividad de transmisión de energía se encuentra excluida del impuesto cuando se realice a través de subestaciones que no sean de propiedad del operador de red. Lo cierto es que la transmisión se encuentra legalmente gravada y que el impuesto recae sobre el agente que desarrolla la actividad, no sobre el propietario de la subestación, aunque en la mayoría de los casos sea el mismo.

Esclarece que una cosa es la materia imponible y el hecho generador del impuesto de industria y comercio, y otra el aspecto determinante de su territorialidad, en este caso las subestaciones. Pues no debe confundirse "la propiedad" de las subestaciones con la materia imponible general del impuesto de industria y comercio que es "la actividad", para ello trae a colación la sentencia C-486 de 1997, concluyendo que la causación del impuesto de industria y comercio en la actividad de transmisión y conexión de energía no pudo haber ocurrido en el Municipio de Paipa porque allí no se verificó la venta de la energía, es decir porque no hay ingresos provenientes de DIACO S.A. en esa jurisdicción sobre los cuales imponer el tributo, sino que tales ingresos tuvieron su origen en el Municipio de Tuta y en consecuencia es a este municipio al que le corresponde la territorialidad del tributo.

Señala respecto al cargo de **violación por doble titulación** que, la territorialidad del tributo resulta de la conjunción entre dos condiciones: a) dónde se ubica la subestación y b) dónde se obtienen los ingresos. Conforme a lo anterior explica que, teniendo en cuenta que la subestación que resulta determinante para la territorialidad es la ubicada en el Municipio donde se suministra la energía a la planta industrial de DIACO -Tuta-, y no otra subestación intermedia como la de Paipa, donde ISAGEN no vendió energía a DIACO, resulta forzoso concluir que los ingresos se originaron en Tuta y no en Paipa, siendo entonces al primero al que le corresponde el impuesto.

De igual forma sostiene frente a la **violación a los artículos 23 del Acuerdo Municipal de Tuta No. 39 de 2002 y 647 del Estatuto Tributario Nacional** que, es claro que en la declaración privada, no se declaró la base gravable de la actividad de transmisión y conexión de energía, luego existió la omisión de ingresos que acarrea la imposición de la sanción de inexactitud, y por ello es evidente que en la declaración privada hay omisión de ingresos y datos equivocados e incompletos, razón por la cual el Municipio inició el proceso de fiscalización que se discute en contra de EBSA. Por último respecto a este punto afirmó que, los intereses moratorios se ciñen a la legalidad de la liquidación de revisión, atendiendo al principio del derecho que establece que lo accesorio sigue a lo principal, luego no hay lugar a mayores disquisiciones sobre este asunto, por tal razón, en revisión de la declaración, al haber omitido ingresos por la transmisión y conexión de energía eléctrica sujetos al impuesto de industria y comercio conllevó no solo a la imposición de la sanción por inexactitud sino además a la liquidación de los intereses moratorios de acuerdo a la normativa vigente.

En cuanto a la **violación de artículo 634 del Estatuto Tributario Nacional**, por interpretación errónea e improcedencia de la liquidación de intereses moratorios asevera que, los intereses moratorios se ciñen a la legalidad de la liquidación de revisión, atendiendo al principio del derecho que lo accesorio sigue a lo principal, razón por la cual al haberse omitido en la revisión de la liquidación los ingresos de transmisión y conexión de energía eléctrica la administración impuso la sanción por inexactitud y también la liquidación de intereses moratorios de acuerdo con la normativa vigente.

Finalmente, precisa en relación con el cargo de **violación al artículo 779 del Estatuto Tributario Nacional, por inaplicación que**, se censura en esta oportunidad la supuesta omisión de dar a conocer las actas de inspección tributaria, lo que en su concepto conlleva a la inexistencia del requerimiento y a la causal de nulidad del artículo 730 del Estatuto Tributario, sin embargo advierte que este cargo no fue ventilado en la vía gubernativa, luego debe ser desestimado. Además, no es cierto que el contribuyente no hubiera conocido el acta de inspección porque fue suscrita por el funcionario del Municipio que la practicó y por los funcionarios de la EBSA que la atendieron, quedando una copia en su poder.

1.1.3 ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

En la oportunidad establecida, las partes presentaron sus alegatos de conclusión:

Parte demandante

Expone el demandante que, en el presente asunto quedó demostrado en el expediente que la EBSA no opera en la subestación de propiedad de DIACO (antigua Sideboyacá) en Tuta conforme a la prueba documental aportada como anexo 17, oficio expedido por “XM COMPAÑÍA DE EXPERTOS EN MERCADOS S.A E.S.P, y dirigido al secretario de hacienda de Tuta de fecha 17 de agosto de 2012, donde se consigna de manera expresa que:

“finalmente en atención a la solicitud efectuada por EBSA, se informa que las subestaciones Sideboyacá (Diacó), Cementos Argos, Cementos Boyacá, Belencito, Vasconia, Bavaria y Horansa **no son operadas por EBSA.**” (Subrayado y Negrilla fuera de texto)

Con base en lo anterior concluye que, se cumple con lo dispuesto en por la Jurisprudencia del Consejo de Estado, para no ser sujeto pasivo del tributo por la actividad de transmisión y distribución como lo pretende el municipio de Tuta.

Insiste en que, la EBSA si tributa en el municipio de Paipa por los ingresos que percibe por transmisión y Distribución, por cumplirse lo dispuesto en el artículo 51 de la ley 383 de 1997 y resolución CREG 037 de 2007, es decir i) tiene una subestación en el municipio de Paipa, (ii) la opera, (iii) y percibe ingresos por concepto de transmisión y reconocidos por la CREG y girados por el “LAC”, sobre los cuales tributa en Paipa.

Finaliza el demandante solicitando acceder a las pretensiones de la demanda.

Parte demandada

En sus alegaciones finales el apoderado del ente territorial demandado señala que, el problema jurídico en el presente asunto radica en la inexactitud de la base gravable de auto retención de impuesto de industria y comercio de la actividad de servicio público domiciliario de energía eléctrica realizado por la EBSA.

En su escrito de alegatos hace un paralelo entre las diferentes actividades que cobijan las diversas fuentes normativas de la siguiente manera:

ACTIVIDADES DEL SECTOR ELECTRICO	ACTIVIDADES COMPLEMENTARIAS DEL SPD DE ENERGIA	ACTIVIDADES GRAVADAS
Según el art. 1 de la Ley 143/94	Según al art. 14.25 de la Ley 142/94	Con el Impuesto de Industria y Comercio. Según la Ley 383/97 art. 51

688

	• Servicio Público Domiciliario de Energía eléctrica	• Servicio Público Domiciliario de Energía eléctrica
• Generación	• Generación	• Generación
• Interconexión	• Interconexión	
• Transmisión	• Transmisión	• Transmisión y conexión
• Distribución		
• Comercialización	• Comercialización	
	• Transformación	
		• Compraventa

Concluyendo que bajo este complejo panorama normativo, técnico y tributario del sector eléctrico, es necesario precisar el tipo de actividades que desarrolló la EBSA en el municipio de Tuta para efectos de determinar la norma aplicable a cada caso y el tributo a cargo.

Describe cada una de las actividades desarrolladas por los agentes operadores del mercado de energía en Colombia, de la siguiente manera:

La Generación de energía, no fue definida por ninguna de las leyes mencionadas, sin embargo esta actividad no se llevó a cabo en la jurisdicción del municipio de Tuta, por lo cual se relevará de analizar su tratamiento tributario.

La actividad de **"Distribución"** que aparece enunciada en el art. 1 de la ley 143/94, no fue definida por ésta y ni siquiera se menciona en las otras dos normas comparadas. Es decir, desde el punto de vista tributario, la Ley 383 de 1997 no estableció una regla de tributación especial para una actividad denominada "distribución". Las definiciones de "Redes de distribución" que contiene el art. 11 de la Ley 143/94 como el "conjunto de líneas y subestaciones, con sus equipos asociados, destinados al servicio de los usuarios de un municipio o municipios adyacentes..." se asimilan más a la actividad de prestación del servicio público domiciliario que a la transmisión de energía; Sin embargo la definición de "Distribución de electricidad" que propone la CREG como: "Actividad de transportar energía eléctrica a través de una red a voltajes inferiores a 220 kV..." se asimila más a la noción de transmisión que al servicio domiciliario. Es por esta razón que el municipio ha denominado las actividades desarrolladas por EBSA en su jurisdicción, "Transmisión y Distribución" de energía, en contraposición a la distribución domiciliar que, como se indica, llega hasta el domicilio del usuario final y que desde el punto de vista tributario es el mismo servicio público domiciliario de energía eléctrica.

La **"Comercialización"** que es definida en el art. 11 de la Ley 143/94, aparece enunciada como actividad complementaria en la Ley 142/94 pero no es definida por ésta y tampoco fue regulada por la Ley 383/97, luego entonces, desde el punto de vista tributario la acepción de "Comercialización" puede tener el doble tratamiento como "servicio público domiciliario" cuando se vende al "usuario final" y como "Compraventa" de energía cuando se vende a otros operadores distintos, evento que dispone de una regla de tributación específica que solo es aplicable a lo establecido en art. 51.3 de la ley 383/97.

Los términos "Interconexión" y "Conexión" que aparecen en una columna y no en otra, también se prestan para confusiones. No obstante, desde el punto de vista tributario ambos términos se pueden clasificar en la actividad de transmisión y conexión a que se refiere el numeral 2 del art. 51 de la ley 383 de 1997.

La noción de "Transmisión" de energía, por su parte, tampoco ha sido definida por ninguna de las leyes y es menester remitirse a las definiciones de la CREG en la Resolución 03 de 1994 sobre la "Transmisión" y los "Sistemas de Transmisión Nacional", "Sistema de Transmisión Regional" y "Sistema de Distribución Local" para deducir la definición de esta actividad, teniendo como elemento común a todos los sistemas el concepto de "transporte de energía por redes de diferentes niveles de tensión". Así,

689

se denominará "Transmisión Nacional", cuando se transporta energía por redes que operan a tensiones mayores a 220 kV, y "Transmisión Regional" o "Distribución local", cuando se transporta por redes con tensiones menores de 220 kV.

Conforme a lo anterior señala como la resolución 2012-101, por la cual se profirió la liquidación oficial de revisión demandada, expuso de manera clara y contundente en su numeral noveno, todos y cada uno de los puntos objeto de modificación junto con la respectiva justificación fáctica y jurídica.

Así, en el literal a) del numeral 7 atinente a la BASE GRAVABLE, se estimó conveniente separar las dos actividades llevadas a cabo en la jurisdicción de Tuta: Una sobre la base gravable del servicio público domiciliario de energía y otra sobre la base gravable de la transmisión y distribución de energía, razón por la cual se debe dividir la controversia en los dos apartes antes señalados.

Por lo demás reitera los argumentos expuestos en la demanda.

3.- PROBLEMA JURÍDICO Y TESIS:

Debe establecer el despacho si la EBSA presta el servicio público domiciliario de transmisión y conexión de energía en el municipio de Tuta, y por ende, es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio.

La tesis de la parte demandante: la EBSA no se encuentra obligada a declarar tributo alguno, por el Servicio de transmisión dentro de la declaración de retenciones y autorretenciones del Impuesto de Industria y Comercio al Municipio de Tuta, en razón a que, en dicho municipio no se encuentra ubicada ninguna estación o subestación de transmisión de propiedad de la EBSA, por el contrario la actividad que desarrolla en Tuta encuadra en la regla general de tributación que declara y paga el impuesto sobre el promedio mensual facturado, es decir sobre la actividad de servicio público domiciliario.

La tesis de la parte demandada es que EBSA debe tributar en Tuta no sólo por la actividad económica de Servicio Domiciliario de Energía Eléctrica, también por la actividad de transmisión de energía eléctrica, pues es claro que en dicho municipio i) están ubicadas las subestaciones que surten de energía a DIACO, ii) EBSA vendió energía a DIACO mediante la transmisión de la misma. Se aplica entonces para establecer los elementos del tributo el numeral 2 del artículo 51 de la Ley 383 de 1997 que se refiere de manera concreta a ésta actividad y por ende: el **hecho generador del impuesto** está relacionado con la venta de energía, mediante su transmisión, por EBSA a DIACO; **el sujeto activo** del impuesto es Tuta, porque allí se realizó dicha actividad mediante la subestación ubicada en su territorio, aunque no sea de propiedad de la demandada sino de DIACO; **el sujeto pasivo** es EBSA, quien realizó la actividad económica de transmisión de energía, para venderla a DIACO; la **base gravable del impuesto** son los ingresos promedio obtenidos en el lugar donde está la sub estación mediante la cual se transmite energía, es decir, los obtenidos en el Municipio de Tuta.

El Despacho sostendrá en su tesis que las empresas de servicios públicos están habilitadas para desarrollar diferentes actividades, y a pesar de ser un solo ente económico, frente a cada una de las actividades se debe someter a condiciones propias del servicio o de la actividad individualmente considerada. EBSA pese a no ser propietario de la Sub estación ubicada el municipio de Tuta, desarrolla las actividades de transmisión y conexión de energía eléctrica en dicho municipio, y por ende es sujeto de pasivo del impuesto de industria y comercio.

4.-DECISIONES PARCIALES

Establecida la eficacia y validez del proceso mediante el respeto de los derechos de las partes al debido proceso y al acceso a la justicia y constatada la admisibilidad de la pretensión, procede el Despacho a emitir decisión de fondo³.

5.-PREMISAS PARA LA SOLUCIÓN DEL CASO

5.1 PREMISAS FÁCTICAS

³ El Artículo 207 de la Ley 1437 de 2011 enseña: Control de legalidad. Agotada cada etapa del proceso, el juez ejercerá el control de legalidad para sanear los vicios que acarreen nulidades, los cuales, salvo que se trate de hechos nuevos no se podrán alegar en las etapas siguientes.

Del acervo probatorio que integra el proceso, se destacan los siguientes elementos de prueba:

1. Certificado de existencia y representación legal (fl.33-36)
2. Poder conferido para actuar
3. Copia del requerimiento especial resolución 2012-001 del 5 de marzo de 2012 (fl.38-47)
4. Copia de la notificación requerimiento especial resolución 2012-001 del 5 de marzo de 2012(fl.48)
5. Copia respuesta requerimiento especial (fl.49-59)
6. Copia resolución 2012-101 del 15 de noviembre de 2012, por medio de la cual se profiere una liquidación de revisión.(fl. 60-71)
7. Copia notificación resolución 2012-101 del 15 de noviembre de 2012 (fl.72)
8. Copia recurso de reconsideración (fl. 74-96)
9. Auto 2013-004 del 20 de febrero de 2012, por medio del cual se inadmitió el recurso de reconsideración (fl. 97-98)
10. Copia formulario de auto declaración del impuesto de industria y comercio 4 bimestre de 2009 (fl.99)
11. recibo de caja emitido por la alcaldía de tuta de pago de auto declaración del impuesto de industria y comercio 4 bimestre de 2009 (fl.100)
12. Resolución 2010-014 del 27 de enero de 2010, por medio del cual se dicta un emplazamiento para corregir (fl.101-102)
13. Respuesta dada por EBSA S.A E.S.P, a la Resolución 2010-014. (fl.103-107)
14. Certificación de DIACO dirigida al secretario de hacienda de Tuta donde certifica que DIACO es la propietaria de la subestación ubicada en Tuta. (fl. 108)
15. Copia del formulario 4038 por medio del cual EBSA S.A ESP, realizó la auto declaración del impuesto de industria y comercio en el municipio de Paipa correspondiente al año 2009.(fl.109)
16. Presentación del Ministerio de Minas y Energía, sobre la prestación del servicio de energía eléctrica domiciliaria en el Departamento de Boyacá por la Empresa de Energía de Boyacá S.A E.S.P (fl.109-108)
17. **Certificado expedido por el Representante legal de DIACO S.A mediante la cual se informa que según consta en el certificado de existencia y representación legal, la Subestación ubicada en las instalaciones de DIACOS S.A. TUTA es de su propiedad. (fl. 634)**
18. Certificado de Existencia y Representación legal de DIACO (635-640)
19. Concepto No. 029314 del 31 de octubre de 2005 emitido por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público.
20. Concepto No. 2-2010-007572 del 25 de marzo de 2010 expedido por la Subdirección de Fortalecimiento Institucional Territorial de la Dirección de apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda dirigido al Secretario de Hacienda Municipal de Tuta.

5.3- PREMISAS JURÍDICAS.

6.1.-NORMATIVAS

1.- LEY 142 DE 1994.

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

(...)

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

de generación, de comercialización, de transformación, interconexión y transmisión.

Artículo 17. Naturaleza. Las empresas de servicios públicos son sociedades por acciones cuyo objeto es la prestación de los servicios públicos de que trata esta Ley.

Parágrafo 10. Las entidades descentralizadas de cualquier orden territorial o nacional, cuyos propietarios no deseen que su capital esté representado en acciones, deberán adoptar la forma de empresa industrial y comercial del estado.

(...)

Artículo 18. Objeto. La Empresa de servicios públicos tiene como objeto la prestación de uno o más de los servicios públicos a los que se aplica esta Ley, o realizar una o varias de las actividades complementarias, o una y otra cosa.

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

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

24.1. **<Aparte entre paréntesis cuadrados [...] suprimido mediante FE DE ERRATAS. El texto corregido es el siguiente:>** Los departamentos y los municipios no podrán gravar a las empresas de servicios públicos con tasas, contribuciones o impuestos que [no] sean aplicables a los demás contribuyentes que cumplan funciones industriales o comerciales.⁴

24.2. Por un período de siete años exímase a las empresas de servicios públicos domiciliarios de orden municipal, sean ellas de naturaleza privada, oficial o mixta, del pago del impuesto de renta y complementarios sobre las utilidades que se capitalicen o que se constituyan en reservas para la rehabilitación, extensión y reposición de los sistemas.

24.3. Las empresas de servicios públicos domiciliarios no estarán sometidas a la renta presuntiva establecida en el Estatuto Tributario vigente.

24.4. Por un término de diez años a partir de la vigencia de esta Ley, las cooperativas, sus asociaciones, uniones, ligas centrales, organismos de grado superior de carácter financiero, instituciones auxiliares del cooperativismo, confederaciones cooperativas y, en general, todas las empresas asociativas de naturaleza cooperativa podrán deducir de la renta bruta las inversiones que realicen en empresas de servicios públicos.

24.5. La exención del impuesto de timbre que contiene el Estatuto Tributario en el artículo 530, numeral 17, para los acuerdos celebrados entre acreedores y deudores de un establecimiento, con intervención de la superintendencia bancaria, cuando ésta se halle en posesión de dicho establecimiento, se aplicará a los acuerdos que se celebren con ocasión de la liquidez o insolvencia de una empresa de servicios públicos, que haya dado lugar a la toma de posesión o a la orden de liquidación de la empresa.

Artículo 167. Reformas y escisión de I.S.A. S.A. Autorízase al gobierno nacional para modificar el objeto social de Interconexión Eléctrica S.A., que en lo sucesivo será el de atender la operación y

⁴ Numeral corregido mediante FE DE ERRATAS, publicada en el Diario Oficial No. 41.925 del 11 de julio de 1995.

mantenimiento de la red de su propiedad, la expansión de la red nacional de interconexión y prestar servicios técnicos en actividades relacionadas con su objeto principal.

Autorízase, así mismo, al gobierno para organizar, a partir de los activos de generación que actualmente posee Interconexión Eléctrica S.A., una empresa, que se constituirá en sociedad de economía mixta, vinculada al Ministerio de Minas y Energía y dedicada a la generación de electricidad.

Parágrafo 10. La empresa encargada del servicio de interconexión nacional organizará el centro nacional de despacho como una de sus dependencias internas, que se encargará de la planeación y coordinación de la operación de los recursos del sistema interconectado nacional y administrar el sistema de intercambios y comercialización de energía eléctrica en el mercado mayorista, con sujeción a las normas del reglamento de operación y a los acuerdos del consejo nacional de operación. Una vez se haya organizado el centro, el gobierno podrá constituir una sociedad anónima que se encargue de estas funciones.

Parágrafo 20. La empresa encargada del servicio de interconexión nacional contará con recursos propios provenientes de la prestación de los servicios de despacho, del transporte de electricidad, de los cargos por el acceso y uso de sus redes de interconexión y por los servicios técnicos relacionados con su función.

Parágrafo 30. La empresa encargada del servicio de interconexión nacional no podrá participar en actividades de generación, comercialización y distribución de electricidad.

2.- Ley 143 de 1994

Artículo 50. 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.

Artículo 70. En las actividades del sector podrán participar diferentes agentes económicos, públicos, privados o mixtos, los cuales gozarán de libertad para desarrollar sus funciones en un contexto de libre competencia, de conformidad con los artículos 333, 334 y el inciso penúltimo del artículo 336 de la Constitución Nacional, y el artículo 30. de esta Ley.

(...)

Parágrafo. La actividad de comercialización sólo puede ser desarrollada por aquellos agentes económicos que realicen algunas de las actividades de generación o distribución y por los agentes independientes que cumplan las disposiciones que expida la comisión de regulación de energía y gas. (...)

3.- Ley 383 de 1997

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

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

1. La generación de energía eléctrica continuará gravada de acuerdo con lo previsto en el artículo 70. de la Ley 56 de 1981.

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

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

PARAGRAFO 10. En ningún caso los ingresos obtenidos por la prestación de los servicios públicos aquí mencionados, se gravarán más de una vez por la misma actividad.

PARAGRAFO 20. Cuando el impuesto de industria y comercio causado por la prestación de los servicios públicos domiciliarios a que se refiere este artículo, se determine anualmente, se tomará el total de los ingresos mensuales promedio obtenidos en el año correspondiente. Para la determinación del impuesto por periodos inferiores a un año, se tomará el valor mensual promedio del respectivo periodo.”

5.3.1.- Argumentos Jurídicos.

Del debido proceso en el procedimiento administrativo tributario.

Este principio universal del estado de derecho democrático sirve de fundamento, garantía y límite a la acción de las autoridades públicas investidas de potestad punitiva o sancionadora, puesto que una sociedad legalizada disciplina al poder y lo conduce por las vías previsibles y seguras de las decisiones justas a partir del parámetro de la ley.

Como ha señalado la Corte Constitucional en sentencia T- 145 de 1993: *“El Constituyente colombiano hizo extensivo el derecho al debido proceso a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas (CP 29). Las garantías mínimas del debido proceso penal son aplicables, con algunas atenuaciones, a las actuaciones administrativas sancionatorias. En materia sancionatoria de la administración, la estimación de los hechos y la interpretación de las normas son expresión directa de la potestad punitiva del Estado, cuyo ejercicio legítimo debe sujetarse a los principios mínimos establecidos en garantía del interés público y de los ciudadanos, entre ellos, los principios de legalidad, imparcialidad y publicidad, la proscripción de la responsabilidad objetiva - nulla poena sine culpa -, la presunción de inocencia, las reglas de la carga de la prueba, el derecho de defensa, la libertad probatoria, el derecho a no declarar contra sí mismo, el derecho de contradicción, la prohibición del non bis in idem y de la analogía in malam partem, entre otras.”*

El derecho a un debido proceso, consagrado en el artículo 29 de la Constitución Política, tiene un contenido sustantivo aplicable directamente en todas las actuaciones administrativas, sancionadores y judiciales, que implica la norma previa, su conocimiento y comprensión, el derecho al proceso previo, notificación, defensa y contradicción, por ello se vulnera cuando se impanen multas o medidas correctivas a una persona, sin otorgarle la oportunidad de ser oída y vencida. De igual manera, la Administración está regida por el principio de legalidad y su actuación es reglada, es decir, se excluye toda forma de arbitrariedad. Así lo ha señalado la Corte Constitucional: *“Significa lo anterior, como lo ha establecido esta Corporación en reiterados fallos, que cuando el Estado en ejercicio del poder punitivo que le es propio y como desarrollo de su poder de policía, establece e impone sanciones a los administrados por el desconocimiento de las regulaciones que ha expedido para reglar determinadas materias, y como una forma de conservar el orden y adecuado funcionamiento del aparato, ha de ser cuidadoso de no desconocer los principios que rigen el debido proceso, entre ellos, los principio de legalidad, tipicidad y contradicción. Sin que sea dable asimilar el radio de acción de éstos en el campo penal y en el campo administrativo, porque la aplicación irrestricta de éstos, puede desconocer la finalidad misma de la infracción administrativa (sentencias T-145 de 1993, C-214 de 1994; C-597 de 1996 y C-690 de 1996; C-160 de 1998, entre otras)”*⁵

5.3.2. La obligación tributaria

Prescribe el artículo 95 de la Constitución que dentro de los deberes de la persona y el ciudadano está el de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad. Es éste el origen de un vínculo jurídico que surge entre el Estado y las personas, que hace surgir

⁵ Corte Constitucional. Sentencia C-564 de 2000, M. P. Alfredo Beltrán Sierra.

para éstas el deber de satisfacer una prestación cuyo contenido puede ser de dar, hacer o no hacer, lo cual constituye en esencia la obligación tributaria.

De dicha definición, acogida en su Jurisprudencia por la Corte Constitucional⁶, surgen los elementos definitorios mínimos de dicho vínculo obligacional: El Estado, a través de sus diferentes órganos del nivel nacional y territorial será siempre el acreedor de la obligación o sujeto activo.

A su vez, quien está llamado a cumplir con el objeto de dicho vínculo jurídico obligacional son las personas naturales, jurídicas, sociedades contribuyentes o no contribuyentes, como se verá al examinar el contenido de la prestación debida, será el **sujeto pasivo**. La Corte, a voces de la doctrina, ha distinguido en materia tributaria los sujetos pasivos "*de iure*" de los sujetos pasivos "*de facto*", señalando que "a los primeros corresponde formalmente pagar el impuesto, mientras que los segundos son quienes en últimas deben soportar las consecuencias económicas del gravamen. "En los tributos directos, como el impuesto a la renta, en general ambos sujetos coinciden, pero en cambio, en los impuestos indirectos (...) el sujeto pasivo de iure no soporta económicamente la contribución, pues traslada su costo al consumidor final."⁷

En cuanto al **objeto** de la prestación, éste puede tener como contenido tres tipos de conductas: **dar**, cuando corresponde al obligado pagar el impuesto; **hacer**, pues no están las personas obligadas sólo a la satisfacción económica de la obligación sino que además debe realizar ciertos trámites relacionados con su deber de tributar, como son, dado el caso, retener en la fuente, certificar ésta retención, declarar renta, ofrecer información a las autoridades tributarias cuando les sea solicitada. Por último el contenido de la obligación contempla una conducta de abstención referida a la prohibición legal de eludir el tributo, es entonces en sentido una prestación de **no hacer**.

Igualmente se ha señalado en la Jurisprudencia Constitucional como causa remota de la obligación la misma ley en virtud del principio de *legalidad del tributo*, pues no puede haber impuesto sin que una ley lo consagre, y como causa inmediata la actividad o hecho económico que contemplados en la ley generan la contribución, denominada **hecho generador, que es el parámetro fáctico y legal a partir del cual un tributo es determinable y reconocible, diferenciándolo de otro**, frente al cual ha sostenido la Corte que "*[E]s el elemento que en general mejor define el perfil específico de un tributo, puesto que, como lo señala la doctrina, y lo ha precisado esta Corporación (Sentencia C-583/96), este concepto hace referencia a la situación de hecho, que es indicadora de una capacidad contributiva, y que la ley establece de manera abstracta como situación susceptible de generar la obligación tributaria, de suerte que si se realiza concretamente ese presupuesto fáctico, entonces nace al mundo jurídico la correspondiente obligación fiscal.*"⁸

La **Base Gravable** ha sido definida como la medida del hecho gravado, a la cual se le aplica la correspondiente tarifa, permitiendo establecer el monto de la obligación tributaria "*En otras palabras, constituye el quantum del hecho generador sobre el que se aplica la tarifa.*"⁹

Por último, la **Tarifa** es el monto que se aplica a la base gravable y en virtud de la cual se determina el valor final en dineros que debe pagar el contribuyente.¹⁰

Todos estos elementos están presentes en la regulación constitucional de los tributos, de la cual hace parte en primer lugar el artículo 338 de la Constitución donde están las reglas conforme a las cuales debe proceder el legislador tributario: (i) **la competencia** para crearlos, conforme a la cual serán el congreso, las asambleas y los concejos quienes los establezcan, derivado ello del principio de representación política conforme al cual los impuestos deben ser el resultado del debate democrático (ii) **el contenido** de las normas impositivas, conforme al cual deben señalar directamente los elementos definitorios mínimos mencionados, de donde se ha derivado el **principio de certeza del tributo**, conforme al cual el legislador tributario, en cada nivel, tiene la obligación de establecer sin ambigüedades todos los elementos que dan lugar al vínculo obligacional tributario. (iii) **el principio de irretroactividad de los tributos** conforme al cual el

⁶ Corte Constitucional. Sentencia C-711 de 2001.

⁷ Corte Constitucional, Sentencia C-412 de 1996 MP. Alejandro Martínez Caballero.

⁸ Corte Constitucional, Sentencia C-987 de 1999 MP. Alejandro Martínez Caballero.

⁹ Sentencia C-155 de 2003.

¹⁰ Cfr. Corte Constitucional, Sentencia C-537 de 1995.

gravamen sólo puede ser aplicado a hechos posteriores a la vigencia de la ley que los crea, (iv) a su vez, el artículo 363 de la Carta Política señala como principios rectores de este régimen regulatorio de los tributos la equidad, la eficiencia y la progresividad. Sobre la manera como al aplicar la ley tributaria se involucran los anteriores principios, ha señalado la Corte Constitucional:

A tales propósitos, cuando quiera que el operador del derecho acometa la tarea de examinar un hecho económico a fin de verificar la posibilidad de subsumirlo en una hipótesis tributaria, necesario será que ausculte los hechos relevantes a la actualización de los elementos esenciales de la obligación fiscal, esto es: analizar y ponderar racionalmente todo lo atinente al sujeto activo, sujeto pasivo, objeto y causa de dicha obligación. De manera tal que a partir de la materialidad económica del hecho en cuestión pueda el operador del derecho asentar la información dentro de un marco jurídico preciso y secuencial que le permita identificar la clase de hecho imponible que se da, la particular condición que asume el sujeto pasivo de cara a su correspondiente extremo activo y al desdoblamiento de la prestación en cuanto dar, hacer o no hacer, los eventuales beneficios fiscales que pudieran militar a favor del sujeto pasivo, la periodicidad fiscal del tributo en términos de causación, el régimen tarifario aplicable, la liquidación, y por contera, la forma y plazo para el pago de la exacción determinada.

Concurrentemente obra el artículo 13 constitucional, con arreglo al cual la igualdad real ante la ley sólo puede tener lugar a condición de que los hechos bajo examen correspondan material y jurídicamente a los elementos constitutivos de la obligación tributaria, entendida ésta bajo esa amplia configuración que engloba los parámetros favorables, neutros y desfavorables a los correlativos extremos económicos. Por ello mismo, el sentido de igualdad en sede fiscal debe reconocerse tanto desde el punto de vista de la regla general que compele al ciudadano a tributar, como desde la óptica de las excepciones que con riguroso y restrictivo acento establece algunos beneficios asociados a determinados hechos económicos. En síntesis, sin perjuicio de los elementos neutros, el derecho a la igualdad debe asumirse tanto en lo favorable como en lo desfavorable a los extremos de la obligación tributaria, habida consideración de una materialidad dada en cifras económicas, dentro de un espacio y tiempo determinados, y claro, en orden a la justa realización del principio de igualdad frente a las cargas públicas. Lo que sin duda alguna atiende a la cabal realización de los lineamientos de equidad proclamados por la Carta Política en tanto fenómeno de expresión horizontal y vertical.

5.3.3.- El hecho generador del tributo.

El artículo 338 de la Constitución señala en torno a la capacidad impositiva de tributos:

En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos.

La ley, las ordenanzas y los acuerdos pueden permitir que las autoridades fijen la tarifa de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios que les presten o participación en los beneficios que les proporcionen; pero el sistema y el método para definir tales costos y beneficios, y la forma de hacer su reparto, deben ser fijados por la ley, las ordenanzas o los acuerdos.

(Subrayas fuera de texto).

A partir de esta norma la Jurisprudencia de la Corte Constitucional y el Consejo de Estado ha construido el principio de **certeza del tributo**, estrechamente relacionado con el de legalidad, como quiera que los dos parten de la exigencia constitucional de que sean los órganos de representación popular quienes se ocupen de definir directamente los sujetos activos y pasivos, los hechos, las bases gravables y las tarifas de los impuestos, frente al cual se ha dicho por la Corte Constitucional “que el mismo es expresión de los principios de representación popular y democrático, que exigen que para decretar un impuesto hayan

concurrido los eventuales afectados por medio de sus representantes ante los cuerpos colegiados¹¹, y que materializa el principio de predeterminación del tributo, “según el cual una *lex previa* y *certa* debe señalar los elementos de la obligación fiscal”¹²,

En consecuencia, no basta con que los órganos de representación popular establezcan directamente los elementos del tributo, es necesario igualmente que cada uno de ellos haya sido determinado con suficiente claridad y precisión, “(...) porque en la medida que haya predeterminación del tributo, el principio de legalidad brinda seguridad a los ciudadanos frente a sus obligaciones fiscales. Con ello “se otorga una debida protección a la garantía fundamental del debido proceso”¹³.

De igual manera una norma ambigua u oscura que crea un tributo puede generar dos tipos de consecuencias indeseables, que atentan con el ideal de justicia distributiva que se persigue con la imposición de los impuestos, pues la indeterminación de sus elementos esenciales posibilita tanto “los abusos impositivos de los gobernantes”¹⁴ como la evasión tributaria, pues sin ser posible establecer de manera concreta cual es la actividad gravada, la base del impuesto o los sujetos vinculados por el mismo “los contribuyentes obligados a pagar los impuestos no podrían hacerlo, lo que repercute gravemente en las finanzas públicas y, por ende, en el cumplimiento de los fines del Estado”¹⁵

En aplicación del principio de certeza tributaria la Corte ha señalado en diversos juicios de constitucionalidad que la ambigüedad en las expresiones usadas en las disposiciones creadoras y reguladoras de impuestos puede conducir a su declaración de inconstitucionalidad. Los actores en dichos juicios han invocado una aplicación de este principio conforme a la cual el legislador tributario debe definir de manera *casuística* cada actividad por la cual las personas deben pagar impuestos, de tal forma que no exista intermediación alguna entre la ley y los elementos de la obligación tributaria y se reduzca al máximo el ámbito interpretativo de tales disposiciones. Así, mediante sentencia C-228 de 1993 un Ciudadano impugnó la constitucionalidad de los artículos 19, 24 y 25 de la Ley 6 de 1992, que regula el Impuesto a las ventas, indicando que al establecer que serían sujetos pasivos del mismo quienes presten servicios, se olvidó de definir *qué son los servicios*, lo que en el caso concreto conduciría a que el ejecutivo, obligado a llenar los vacíos de la norma ejerciendo su poder reglamentario, terminara legislando en materia tributaria. Para estudiar si la norma se ajustaba o no al contenido del artículo 338 de la Constitución la Corte acudió en primer lugar al alcance del vocablo usado por el legislador tributario, luego se refirió a la evolución legislativa del impuesto, destacando que anteriormente estaban definidos taxativamente los servicios sujetos al tributo, pero luego el legislador invirtió el principio de regulación, señalando sólo las actividades exceptuadas, sin que por este cambio en la técnica legislativa la norma acusada pudiese ser calificada como desconocedora de la exigencia de certeza jurídica, cuya satisfacción está mediada por el carácter general y abstracto de la ley:

“El servicio es algo tan evidente que no exige ser demostrado, sino solamente señalado, ya que se entiende directamente, sin necesidad de discurrir sobre ello, su naturaleza de apertura solidaria de las partes entre sí y de éstas hacia el todo; pues el servicio siempre se ha entendido como un acto de colaboración, es decir, como acto de servir: aquello que reporta utilidad al destinatario.

La ley por naturaleza prescribe en forma genérica, y ello es precisamente definir, distinto a describir, por cuanto la definición, propiamente hablando, es una proposición de validez genérica, apta para ser referida a las circunstancias específicas, y no generales, por la función ejecutiva, que también representa la voluntad general, pero en una atribución no declarativa, sino de cumplimiento y realización del orden legal. Como se observa, la ley no agota toda la posibilidad jurídica sino que es el fundamento del proceso en el cual, obviamente, está la función ejecutiva, la que gira en torno a ley, va que requiere autorización legal previa para actuar.

Surge de esta sentencia una importante regla al tenor de la cual se ha estudiado la constitucionalidad de

¹¹ Sentencia C-227 de 2002 MP. Jaime Córdoba Triviño. En aquella oportunidad la Corte declaró exequible la Ley 645 de 2001, “Por medio de la cual se autoriza la emisión de una estampilla Pro-Hospitales Universitarios”. La Corte estudió el principio de legalidad en el caso de las leyes habilitantes y frente a la autonomía de las entidades territoriales, para concluir que en ese caso no se veían afectados. Ver también las sentencias C-987 de 1999, C-084/95 y C-004/93. (Cita original de la Sentencia C-155 de 2003)

¹² Corte Constitucional, Sentencia C-227 de 2002 MP. Jaime Córdoba Triviño. (Cita original de la Sentencia C-155 de 2003)

¹³ Sentencia C-155 de 2003.

¹⁴ Corte Constitucional en la Sentencia C-084 de 1995

¹⁵ Corte Constitucional. Sentencia C-488 de 2000. Magistrado Ponente CARLOS GAVIRIA DÍAZ.

las normas tributarias: es la ley la que crea el impuesto, pero no se agota en ella toda posibilidad jurídica frente a la norma impositiva, la ley es sólo el punto de partida de un proceso en el cual pueden intervenir, en diferentes niveles, los órganos de representación popular del nivel territorial y las autoridades administrativas, al aplicar la norma. De igual manera, el que la norma impositiva deba señalar con claridad, sin ambigüedades, los elementos definitorios mínimos de la obligación tributaria no impide que para superar las dificultades en su comprensión y aplicación se acuda a las reglas generales de interpretación de la ley, pues no toda imprecisión en la ley que crea un tributo o toda dificultad en su interpretación conducen a su contrariedad con la Constitución, ello sólo sucede cuando su alcance no puede ser determinado de acuerdo con tales reglas hermenéuticas. Aplicando las anteriores premisas a casos concretos, en la tensión que se produce en materia impositiva entre el principio de legalidad y el carácter general y abstracto de la ley, la Corte ha identificado lo que pueden considerarse los límites del principio de certeza tributaria, *"que, en general, pueden encuadrarse dentro de consideraciones de razonabilidad y proporcionalidad en su interpretación, y conforme a las cuales, por un lado, no toda dificultad interpretativa de las normas que crean un tributo conduce a su inconstitucionalidad, y por otro, resultan admisibles a la luz de la Constitución, determinadas remisiones al reglamento en las leyes que crean tributos."*¹⁶

Las reglas generales del principio de certeza del tributo y sus límites al tenor de la Jurisprudencia de la Corte se pueden condensar de la siguiente manera:

1).- La determinación del tributo está sometida al rigor del principio de legalidad en sentido estricto, el cual cubre la definición de los elementos mínimos de la obligación tributaria, sin embargo no siempre es dable exigir que la determinación de los elementos del tributo sea expresa, no se vulnera el principio de certeza cuando uno de tales elementos no está determinado en la ley, pero es determinable a partir de ella.¹⁷

2).- Si la ley, la ordenanza o el acuerdo que crean un tributo no indican directa y palmariamente los elementos de la obligación tributaria se desconoce el principio de legalidad en sentido material, sin que esta falencia pueda ser solventada mediante el uso de la facultad reglamentaria por la administración, porque ello significaría que autoridades diferentes a las señaladas por la Constitución asumen la facultad de crear tributos.

3).- No obstante, como cualquier otra ley, las normas impositivas pueden presentar defectos de técnica legislativa o generar problemas de interpretación, pero ello no conduce automáticamente a su contrariedad con la Constitución si estos problemas son superables mediante el uso de las reglas generales de interpretación de la ley, como ha señalado reiteradamente la Corte Constitucional¹⁸. En la Sentencia C-253 de 1995, al estudiar la constitucionalidad de una norma mediante la cual se establecía la cuota de fomento ganadero y lechero sostuvo en referencia a este tema:

"Las leyes tributarias, como cualesquiera otras, pueden suscitar variados problemas interpretativos en el momento de su ejecución y aplicación, lo cual no puede de suyo acarrear su inexecutable. Sin embargo, si éstos se tornan irresolubles, por la obscuridad invencible del texto legal que no hace posible encontrar una interpretación razonable sobre cuáles puedan en definitiva ser los elementos esenciales del tributo, se impone concluir que los mismos no fueran fijados y que, en consecuencia, la norma vulnera la Constitución. Toda persona está obligada a pagar los tributos que la ley le imponga, pero la ley no puede exigirlos si ella no atina a decir - en general - quién lo debe hacer y por qué."

4).- De igual manera no es dable exigir a las normas sobre impuestos definiciones casuísticas, ante la claridad de los vocablos usados por el legislador tributario y el uso de expresiones habituales del idioma español, fácilmente comprensibles. Frente a argumentos de inconstitucionalidad de las normas tributarias por no acuñar definiciones de la actividad gravada, como aquella interpuesta contra el artículo 50 de la Ley 448 de 1998 que señalaba un nuevo hecho generador del impuesto a las ventas,

¹⁶ Sentencia C-690 de 2003.

¹⁷ En la Sentencia C-537 de 1995, al estudiar la constitucionalidad de las normas que establecían una contribución sobre las boletas, billetes y tiquetes de rifas y apuestas y sobre sus premios, la Corte señaló que aunque alguno de los elementos esenciales del tributo no esté claramente determinado, si es determinable a partir de la ley no se viola este principio.

¹⁸ Sentencias C-412/96, C-253/95 y C-987/99, entre otras.

acusada por la oscuridad de sus definiciones, en palabras del actor "*invencible, por cuanto ella no puede ser resuelta con las reglas jurisprudenciales y doctrinarias de interpretación de las leyes*" señaló la Corte Constitucional:

El literal acusado, se reitera, crea unos nuevos hechos u operaciones que dan lugar al pago del impuesto a las ventas, adicionando de esta manera los supuestos generadores del tributo, taxativamente consagrados en el artículo 421 del E. T.

Tales hechos son: 1. la incorporación de bienes corporales muebles a inmuebles o servicios no gravados; y 2. la transformación de bienes corporales muebles gravados en bienes no gravados. Siempre y cuando tales bienes hayan sido construidos, fabricados, elaborados o procesados por quien efectúa la incorporación o la transformación.

Para la Corte estas disposiciones son comprensibles no sólo porque el legislador ha utilizado expresiones usuales en nuestro idioma y, por tanto, deben ser entendidas en su sentido natural y obvio, o como lo señala el artículo 28 del Código Civil, según el uso corriente de las mismas; sino porque su texto es lo suficientemente claro e inteligible.

"Incorporación" según el diccionario de la Real Academia de la Lengua significa "acción o efecto de incorporar o incorporarse". "Incorporar" es "agregar, unir una cosa a otra para que haga un todo con ella".

"Transformación" "acción y efecto de transformar o transformarse" y "transformar" es "hacer cambiar de forma a una persona o cosa"; "transmutar una cosa en otra".

Entonces, lo que origina el tributo no es la venta de los bienes corporales muebles contenidos en la norma acusada, sino el proceso mismo de **incorporación** de bienes de esa índole a inmuebles no gravados o a servicios no gravados y la **transformación** de aquellos en bienes no gravados, siempre que tales bienes hayan sido construidos, fabricados, elaborados o procesados por quien realiza la incorporación o la transformación.

Así las cosas, para la Corte el precepto acusado permite deducir cuáles son los supuestos fácticos que originan la obligación tributaria, es decir, las actividades u operaciones sobre las que éste recae, quedando de esta forma determinado el hecho imponible o generador del impuesto, como lo ordena el artículo 338 superior. (...)¹⁹

5.) Es dable la integración normativa en materia de creación de impuestos, si la lectura sistemática de disposiciones permite que todos los elementos del vínculo impositivo estén consagrados de manera inequívoca en la ley. Puede suceder que la disposición creadora del impuesto no los contenga por sí misma, pero remita a otra que sí los consagre, y la lectura armónica de las leyes permita identificar plenamente el sujeto activo, el sujeto pasivo, el hecho gravable, la base gravable, la tarifa del impuesto. A esta conclusión ha llegado la Jurisprudencia en el caso de normas tributarias que señalan exclusivamente un nuevo hecho generador del impuesto, remitiendo a una norma anterior que contiene los demás elementos del vínculo tributario. En la sentencia C-569 de 2000 con ponencia del Magistrado Carlos Gaviria Díaz se acusaba el art. 153 de la Ley 488 de 1998 porque consagrandone nuevas actividades generadoras del impuesto de registro no señaló los elementos de la obligación tributaria remitiendo su regulación a lo expuesto en la Ley 223 de 1995. Los cargos contra la norma no prosperaron porque para la Corte la norma tributaria puede requerir, como cualquier otra, una interpretación sistemática al interior del ordenamiento que permita superar su aparente incompletitud:

El asunto que en esta oportunidad se presenta a consideración de la Corte es un buen ejemplo de aquellos casos en los que el proceso mediante el cual *se pretende aplicar una norma de derecho*, ha de hacerse mediante la integración sistemática de diversos preceptos que regulan un mismo evento. De nada sirve el ejercicio de interpretación que se reduce a los límites de una sola disposición -v.gr. el artículo acusado-, cuando la adecuada comprensión de dicho precepto depende de la integración de artículos contenidos en otras regulaciones. El ordenamiento jurídico presenta con frecuencia normas incompletas, cuyo contenido y finalidad deben articularse junto a

¹⁹ Sentencia C-488 de 2000.

otras reglas; sólo de este modo es posible superar supuestas incongruencias al interior de un orden normativo.

Como se verá, la norma acusada, establece una consecuencia concreta en materia tributaria, i.e. el pago de un impuesto, respecto de ciertos actos de las sociedades anónimas. Para el efecto, hace remisión expresa a una ley preexistente que se encarga de determinar todos los elementos de la carga impositiva, configurando, de este modo, una situación en la que es necesaria la integración normativa.

(...)

6).-La integración normativa para configurar un impuesto sólo procede cuando se requiere completar el sentido de una disposición que depende de otras para ser aplicada, excluyendo formas analógicas de interpretar el gravamen, o extender la obligación tributaria a asuntos no contemplados en ella²⁰, porque la integración parte de la referencia concreta a otra norma donde es posible encontrar los restantes elementos del vínculo impositivo, concluyendo que la certeza de la obligación está garantizada tanto cuando la norma que crea el tributo expresa con claridad todos los elementos de la obligación como cuando remite a otra para su integración, y mediante su aplicación sistemática es posible identificar todos los elementos definitorios del impuesto.

7.) Únicamente la determinación política de los elementos del tributo está sometida al rigor del principio de legalidad, en tanto las variables económicas que puedan incidir sobre los tributos son materia de un procedimiento menos cerrado. Es por ello que la Corte ha declarado la constitucionalidad de la remisión al reglamento o a la administración en materia tributaria en casos como la certificación del precio de la panela²¹, la fijación del precio de los productos agropecuarios²², las exenciones del IVA para la importación de bienes ante la baja oferta²³, la determinación de los parámetros para la fijación, y la fijación, del índice de bursatilidad de las acciones²⁴, la tasación de activos patrimoniales²⁵ y el avalúo catastral²⁶. El razonamiento mediante el cual se llega a tal conclusión está expuesto en la Sentencia C-583 de 1996, donde la Corte decide la demanda contra una norma que establecía que las decisiones de una entidad de control servirían de parámetro para determinar el valor de ciertos activos patrimoniales para establecer el impuesto de renta, lo que en palabras del demandante implicaba dejar en manos de la entidad de control la determinación de uno de los elementos esenciales del tributo. La Corte señaló que *"... no compete al legislador señalar directamente en todos los casos los valores patrimoniales de los bienes que son tomados como determinantes de la base gravable de los tributos, pues esto, por razones de tipo técnico y administrativo, no resulta posible en la mayoría de los casos. Fenómenos tan dinámicos como la inflación y la devaluación monetaria, entre otros, hacen pensar en lo inconveniente y contraria a la naturaleza de las cosas que resulta esa posición."*

8.) El principio de certeza tributaria debe ser interpretado en consonancia con los artículos 287, 300 ordinal 4º y 313 ordinal 4º de la Constitución que autorizan a las entidades territoriales para instituir impuestos dentro del marco establecido por la ley, caso en el cual los elementos definitorios mínimos del impuesto serán establecidos por las ordenanzas y los acuerdos. Frente a la demanda del artículo 29 de la Ley 105 de 1993 que autorizó a los municipios y distritos para crear una sobretasa al precio del combustible, en la cual se acusaba la norma por no establecer el sujeto pasivo del impuesto, señaló la Corte que cuando la ley cumple el papel de autorizar la creación del impuesto, es dable las corporaciones públicas territoriales concreten los elementos del tributo, siempre y cuando la norma general delimite su ámbito de acción:

"13. En este caso es claro, en primer término, que la norma impugnada no está imponiendo la sobretasa al precio del combustible automotor sino que está autorizando a los municipios y distritos a hacerlo, por medio de un acuerdo del concejo respectivo. De otro lado, el artículo señala un marco lo suficientemente preciso en el cual deben actuar los concejos distritales y municipales puesto que establece -aun cuando sea de manera genérica- todos los elementos del

²⁰ *Ibidem*.

²¹ Sentencia C-040 de 1993.

²² Sentencia C-1067 de 2002.

²³ Sentencia C-597 de 2000.

²⁴ Sentencia C-842 de 2000.

²⁵ Sentencia C-583 de 1996.

²⁶ Sentencia C-467 de 1993.

tributo. De un lado, delimita el hecho gravable, puesto que éste tendrá que estar relacionado exclusivamente con actos económicos relacionados con el combustible automotor. De otro lado, predetermina el sujeto activo, a saber los municipios y distritos. En tercer término, la norma precisa la base gravable puesto que indica que la sobretasa recae sobre el precio de este combustible. En cuarto término, la disposición acusada indica el margen de la tarifa, ya que las sobretasas no podrán superar el 20% del precitado precio. Y, finalmente, el artículo delimita el campo del sujeto pasivo, puesto que éste tendrá que estar relacionado con los actos económicos mencionados como hecho gravable. Es cierto que en este punto el artículo no predetermina con precisión el sujeto pasivo. Sin embargo, ello no genera la inconstitucionalidad de la norma, ya que ella no está creando el tributo sino que está autorizando a los distritos y municipios a hacerlo. Como es obvio, los respectivos acuerdos deberán fijar este elemento del tributo dentro del marco establecido por la ley."

Posteriormente, en la tensión entre la autonomía territorial y la legalidad y certeza de la obligación tributaria, la Corte le ha dado un alcance aún mayor al principio político según el cual no puede haber tributos sin representación y a la autonomía de los entes territoriales, para señalar que en los órdenes nacional y territorial serán las asambleas departamentales y de los concejos distritales y municipales los órganos llamados a establecer de manera concreta los elementos definitorios del tributo, correspondiendo al congreso solamente expedir la ley habilitante. Para la Corte "... () El principio de la certeza del tributo -o de la precisión legal de los elementos de la obligación tributaria- surge como un extremo definitorio del principio de autonomía territorial que a la luz del artículo 287-3 superior reivindica en cabeza de las entidades territoriales su derecho a "(...) establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones". Llega a dicha conclusión señalando que cuando quiera la ley faculta a dichas corporaciones para crear un tributo, están en libertad de decretar o no el mismo en su ámbito territorial, entonces mientras en los tributos nacionales el Congreso goza de poderes plenos, en los territoriales su competencia es compartida con las asambleas y concejos:

"Dentro de ese contexto, la referencia a la obligación de señalar en el actn creador del impuesto los elementos esenciales de la obligación tributaria ha de entenderse hecha, según el tipo de gravamen, por el nivel territorial al que corresponda, de lo cual se infiere que si el legislador, como puede hacerlo (artículos 295, 300-4 y 313-4), decide regular o establecer normas generales sobre tributos del orden departamental, municipal o distrital, no se le puede exigir, ni debe permitírsele, que en la ley respectiva incluya directamente todos los componentes del tributo (hecho gravable, base gravable, sujetos activos, sujetos pasivos y tarifas) o, en los casos de tasas y contribuciones, el método y el sistema para recuperación de costos o la participación en beneficios -como si está obligado a hacerlo tratándose de tributos nacionales-, pues su función no es, ni puede ser, según las reglas de la descentralización y la autonomía de las entidades territoriales, la de sustituir a los órganos de éstas en el ejercicio de la competencia que les ha sido asignada por la Constitución.²⁷"

(Subrayas fuera de texto)

9.) No está dentro del ámbito de reserva estricta del principio de legalidad la regulación de las obligaciones formales necesarias para hacer efectiva la obligación tributaria principal, según lo señalado en la Sentencia C-690 de 2003²⁸.

6.- SOLUCION DEL CASO

6.2.- Lo probado

La declaración de impuesto de industria y comercio (folio 99)

Mediante formulario R 0487 EBSA realizó la declaración del impuesto por el IV Bimestre del año 2009, declarando como auto-retención efectuada la suma de \$1.414.000 pesos sobre una base de \$141.367.000

²⁷ Sentencia C-1097 de 2001.

²⁸ "Así, por ejemplo, en materia tributaria, como se precisará más adelante, no está dentro del ámbito de reserva estricta del principio de legalidad de los tributos la regulación de las obligaciones formales necesarias para hacer efectiva la obligación tributaria principal."

por la actividad de **Distribución de Energía Eléctrica**, con una tarifa de 100 X 1000, más sanciones por valor de \$283.000 e intereses de mora \$104.000, para un total de \$1.801.000 pesos.

Igualmente, aparece a folio 109 del expediente la declaración del ICA que hace la EBSA en Paipa por el año gravable 2009, en la cual declara un total de ingresos brutos de \$292.090.702.000 e ingresos fuera de Paipa por valor de \$283.350.550.000.

El emplazamiento para corregir

Mediante Resolución 2010-014 del 276 de enero de 2010 el Municipio de Tuta emplazó a EBSA para corregir la declaración del ICA por el IV bimestre de 2009, señalando que inició investigación preliminar tributaria, de la cual surge que de acuerdo con las facturas de venta expedidas por la empresa ISAGEN S. A. a la empresa DIACO (Planta Tuta) que corresponden a los meses de julio y agosto de 2009 se constata que EBSA percibió un ingreso adicional a lo declarado por la actividad de transmisión de energía en el Municipio de Tuta que se encuentra gravado al tenor del art. 51 de la Ley 383 de 1997 y la Ley 14 de 1983.

A folio 108 del expediente obra oficio calendado en octubre 20 de 2009 suscrito por el Representante legal de DIACO S. A., mediante el cual certifica que esta empresa ha sido propietaria durante los años 2004-2009 de la sub estación ubicada en Tuta y remite copia de las facturas de energía eléctrica donde aparecen discriminados todos los conceptos pagados durante los años 2004 a 2008 por esa empresa.

La respuesta al emplazamiento

Señaló la EBSA que es una empresa legalmente constituida para prestar servicios públicos domiciliarios, realizando la siguiente reproducción del artículo 24-1 de la ley 142 de 1994

“24.1 Los departamentos y los municipios no podrán gravar a las empresas de servicios públicos con tasas, contribuciones o impuestos que sean aplicables a los demás contribuyentes que cumplan funciones industriales o comercial”.

Concluye que siendo la EBSA una empresa prestadora de servicios públicos domiciliarios tributa el ICA conforme dispone el art. 52 de la Ley 383 de 1997 sobre el promedio de los ingresos mensuales facturados a los usuarios finales en el Municipio de Tuta.

Si bien la EBSA es remunerada por sus activos del nivel de tensión 4 que hacen parte del STR, ingresos que son liquidados de manera similar a los cargos por uso del STN, de conformidad con las resoluciones CREG 082/02 y 097/09, conforme a las cuales cada KW facturado lleva implícito el cargo y es pagado a los operadores de red conforme a la liquidación que realizan LAC y la empresa XM, así: (i) EBSA no recibe ingresos por concepto del STR de comercializadores ubicados en el Municipio de Tuta, sino de comercializadores que atienden demanda en otra parte del país, (ii) desagregar los elementos de la tarifa para el cálculo de impuestos no sólo está prohibido por la ley, generaría doble tributación (iii) EBSA no percibe ingresos por concepto del STR en Tuta porque en ese Municipio no existe sub estación de nivel de tensión cuatro.

La Inspección Tributaria (folio 190)

Mediante auto del 9 de mayo de 2011 el Secretario de Hacienda Municipal de Tuta ordenó practicar inspección tributaria a la EBSA para verificar la causación y contabilización del tributo objeto de requerimiento ordinario. La diligencia se practicó al día 18 de mayo de 2011, solicitando a la demandada:

- La facturación por concepto de STR a ISAGEN de los años 2007-2010, EBSA indicó que esta liquidación es realizada por LAC y está publicada en la página web de XM
- Información sobre la ubicación de los activos SRT Y STN que conectan DIACO Tuta desde la Sub estación de Paipa. Se aportó diagrama unifilar extraído del sistema SPARD y relación de activos reportados a la CREG por EBSA en la Sub estación Paipa y de la línea Paipa-DIACO.

Y se revisaron las cuentas correspondientes a los ingresos por distribución y comercialización de energía, las cuentas de recaudo a favor de terceros y del pago del ICA por la actividad de distribución de energía eléctrica.

El requerimiento especial (fl. 38-45)

La Secretaría de Hacienda de Tuta, mediante Resolución 2012-004 del 05 de Marzo de 2012, profirió requerimiento especial para corregir la declaración de retenciones y auto retenciones del Impuesto de Industria y comercio del 4 bimestre de 2009, correspondientes a la prestación del servicio de TRANSMISION - DISTRIBUCION. (fl. 38-45)

Señala ésta Resolución en su parte considerativa que la norma sustantiva vigente para el periodo gravable Bimestre 4 de 2009, objeto de controversia, es el Acuerdo Municipal 039 de 2002 "Por el cual se adopta el estatuto de rentas del Municipio", modificado por el Acuerdo 023 de 2006.

Que abrió investigación en contra del contribuyente EBSA y mediante Resolución 2009-203 del 30/09/2009 notificó el emplazamiento previo, pues analizada la declaración de auto retención en la fuente concluyó que debía ser corregida, no obstante el contribuyente declaró mediante oficio del 1 de marzo de 2010 que no la rectificaría.

Que realizó inspección tributaria a la EBSA con el fin de verificar la causación y contabilización de la base gravable del impuesto de industria y comercio en el municipio de Tuta durante los años 2007 a 2010, diligencia que se llevó a cabo en las instalaciones del contribuyente, estimando que la declaración debe ser corregida en los puntos:

a).-Base gravable. Debe contemplar la totalidad de los ingresos causados durante el bimestre en el Municipio de Tuta, al tenor del art. 6 literal b del Acuerdo Municipal 23 de 2006 y del numeral 2 del artículo 51 de la Ley 383 de 1997, que establece que en las actividades de transmisión y conexión de energía eléctrica el impuesto se causa sobre el promedio de los ingresos obtenidos en el municipio donde se encuentra una subestación.

Aunque EBSA afirma que es remunerada por sus activos del nivel de tensión 4 que hacen parte del STR y que estos están ubicados a lo largo y ancho del departamento y que de conformidad con las Resoluciones 082/02 y 097/08 de la CREG cada kilovatio facturado al usuario final tiene implícito el cargo por transmisión y distribución, los únicos activos del sistema de transmisión que se tienen en cuenta para establecer la causación del impuesto son las subestaciones, de manera que la base gravable viene a ser el ingreso obtenido en el municipio donde se encuentran. Por ello, el Municipio de Tuta, al tener en su territorio sub estaciones ubicadas en la planta DIACO S. A. inició el proceso de determinación del tributo, estableciendo que EBSA percibe ingresos por "transmisión (distribución)" de energía eléctrica en el Municipio, de manera independiente a las liquidaciones que efectúa LAC, asunto ajeno a la forma como se determina la base gravable del impuesto, que no contempla la liquidación y distribución de estos cargos, regulados por la CREG.

Los ingresos por distribución de energía eléctrica no han sido gravados por la EBSA ni por ningún otro contribuyente, tampoco a han sido gravados a título de comercialización ni generación.

b) Auto retención del impuesto. La demandada debe recalcular la auto retención del impuesto de industria y comercio para el Bimestre 4 del año 2009 aplicando la tarifa establecida en los arts. 2 y 3 del Acuerdo 023 de 2006, es decir el diez por mil sobre la base gravable corregida, contemplando cada una de las actividades que desarrolla.

c) Sanción de extemporaneidad. La Secretaría de Hacienda Municipal de Tuta notificó emplazamiento previo por la no declaración de la auto retención del impuesto de industria y comercio por el periodo 4 bimestre del año 2009, por ello el contribuyente debió proceder a liquidarse una sanción por extemporaneidad del 10% del impuesto a cargo, por cada mes o fracción de mes desde el 10 de marzo de 2009 hasta cuando se presentó la declaración privada. Para este efecto se debe corregir la base de liquidación del impuesto a retener.

d) Interés de mora. Se debe contabilizar de conformidad con el art. 224 y siguientes del Estatuto de Rentas de Tuta, que establece la misma tasa de mora para el impuesto de renta fijada en el E. T.

e) Sanción de inexactitud. Equivale al 160% de la diferencia entre el saldo a pagar (o el saldo a favor) determinado entre la liquidación oficial y lo declarado por el contribuyente, de conformidad con lo establecido en el art. 236 del Estatuto de Rentas de Tuta en concordancia 647 del E. T.

f) Corrección de sanciones. Al tenor del art. 701 del E. T: cuando el contribuyente o auto retenedor no hubiere liquidado en su declaración las sanciones a que estuviere obligado o las hubiere liquidado incorrectamente la administración las liquidará incrementadas en un 30%.

Al requerimiento especial se adjuntó la liquidación que toma en cuenta los parámetros anteriores (folios 46 y 47).

La respuesta al requerimiento especial.

Mediante escrito radicado el 12 de junio de 2012 ante el Secretario de Hacienda Municipal de Tuta el Representante legal de EBSA dio respuesta al requerimiento especial oponiéndose a la declaración solicitada y solicitando al Municipio declarar que la entidad se encuentra a paz y salvo por concepto de retenciones y auto retenciones del impuesto de industria y comercio para el IV bimestre del año 2009 y ordenar el archivo del requerimiento especial, con los siguientes argumentos:

A).-La base gravable que toma en cuenta la EBSA es la correcta.

El régimen general de sujeción pasiva de los impuestos municipales no puede ser aplicado a la EBSA, porque existe un tratamiento especial y diferencial impositivo para las empresas de servicios públicos domiciliarios, establecido en el artículo 24-1 de la Ley 142 de 1994, siendo esta la naturaleza y la actividad a la cual se dedica dicha entidad. Igualmente, siendo su objeto la distribución de energía eléctrica a voltajes inferiores a 220 KV, como consta en el certificado de existencia y representación de la empresa, tiene derecho a declarar y pagar el impuesto de industria y comercio en los municipios donde presta el servicio al usuario final, de acuerdo al régimen especial consagrado en la Ley 383 de 1997, que en su artículo 51 determina las obligaciones tributarias de las empresas de servicios públicos dependiendo su labor en la cadena de producción de energía.

De igual manera, dicha norma señala en su párrafo primero que en ningún caso los ingresos brutos obtenidos por la prestación de servicios públicos podrán ser gravados más de una vez por la misma actividad, sin embargo, el Municipio de Tuta insiste en plantear una condición dual para la EBSA, como transmisor y distribuidor de energía, cuando la citada norma contempla un factor de territorialidad concreto, conforme al cual el lugar determinante para establecer donde se gravan los ingresos es aquel donde se presta el servicio al usuario final, no aquel donde se encuentra una sub estación o estación o cualquier otro criterio no previsto en la ley. Así mismo, EBSA no es un transmisor de energía sino un distribuidor, debe tributar sólo en esta condición.

Tampoco puede establecerse la base gravable al tenor de lo señalado en el artículo 48 del Acuerdo Municipal 039 de 2002, sobre los ingresos brutos obtenidos en un año en el ejercicio de la actividad gravada, porque ésta regla fiscal genérica de carácter local no puede aplicarse de manera preferente sobre una ley de la República que establece límites tributarios a los entes territoriales.

La entidad territorial demandada hace uso de un criterio de aplicación de la ley que desconoce el carácter preferente de las disposiciones especiales sobre las generales, consagrado en el artículo 5 de la Ley 57 de 1887. Este criterio de especialidad ha sido ratificado por la Dirección de apoyo fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, que mediante concepto 7572 de 2010, dirigido al Secretario de Hacienda del Municipio de Tuta, definió la actividad de Distribución de electricidad de la siguiente manera:

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

Consideramos que para efecto del impuesto de industria y comercio, cuando la Ley 383 de 1997 se refiere a las actividades de transmisión de energía eléctrica, incluye la distribución, la cual en consecuencia se rige por la misma norma especial allí dispuesta."

704

B) La base gravable liquidada corresponde a los ingresos promedio del periodo declarado.

Si conforme al art. 51 de la Ley 383 de 1997 las empresas de distribución de energía tributan sobre el promedio mensual de los ingresos facturados al usuario final, la EBSA no tiene siquiera la obligación de declarar y pagar el impuesto de industria y comercio en el Municipio de Tuta como transmisor, porque no tiene allí ninguna estación o sub estación, no existe sujeción pasiva de la EBSA sobre los impuestos que DIACO le reporta a ISAGEN en dicho Municipio, no le corresponde a EBSA pagar impuestos sobre propiedades de otra empresa.

C. Los ingresos obtenidos por el STR no se causan en Tuta.

Dentro de los ingresos obtenidos por EBSA se encuentran los cargos por transmisión regional, que nada tienen que ver con la causación del impuesto en el Municipio de Tuta. En el inventario de activos de la empresa están los del nivel de tensión 4 del STR centro sur, que corresponde a todo el sistema 57.5 a 115 KW del país exceptuando los activos del sector Caribe, inventario enviado a la CREG para la aprobación de cargos por distribución, reglamentado por las Resoluciones 082 de 2002 y 097 de 2008 de dicha comisión. Estos activos también se encuentran a lo ancho y largo del Departamento de Boyacá, representados en líneas 115 kw y sub estaciones de nivel de tensión 4, y los ingresos por este concepto se liquidan de manera similar a los cargos por uso del SISTEMA DE TRANSMISIÓN NACIONAL (STN).

De conformidad con las resoluciones CREG 082 de 2002 y CREG 097 de 2008 cada KW facturado al usuario final lleva implícito este cargo, que es recaudado por el comercializador y pagado a los operadores de red conforme a la liquidación que realiza el administrador de cuentas de energía (LAC) y el administrador del mercado de energía (XM). La primera de las mencionadas resoluciones CREG estableció la metodología para la facturación y recaudo de los ingresos de los sistemas STR y STN, señalando:

"(...) El ingreso anual para remunerar los activos de nivel tensión 4 y el ingreso anual para aumentar los activos de conexión al STN de los OR, en un sistema de transmisión regional serán recaudados por el liquidador y el administrador de cuentas del STN (LAC), mediante la aplicación mensual de los cargos del nivel de tensión 4 de cada STR a los comercializadores que tengan demanda comercial en los mismos (...) y además (...) el esquema de liquidación y administración de cuentas consiste en el cálculo de los cargos del sistema de transmisión regional, la facturación y recaudo de los agentes comercializadores y la distribución de los ingresos a los operadores de red."

Por consiguiente, son LAC y XM los entes que facturan y recaudan los ingresos por concepto de STN y STR y quienes posteriormente los distribuyen a los transmisores y operadores de red a prorrata de la propiedad sobre los activos.

Luego entró en vigencia la Resolución CREG 097 de 2008 modificando la metodología para la facturación y recaudo de los ingresos obtenidos por concepto de STR.

En conclusión, conforme a las Resoluciones CREG el STR debe liquidar, facturar y recaudar para cada operación de red, XM y LAC efectúan dicha operación, por ello EBSA no recibe ingresos por concepto del STR de clientes en el Municipio de Tuta, sino de clientes que atienden demandas en diferentes lugares del país, gravar los ingresos generaría una doble imputación.

D. No hay lugar a la liquidación de la sanción por inexactitud.

Porque no se ha configurado ninguna de las conductas sancionables al tenor del E. T., pues los valores causados por concepto del impuesto de industria y comercio están debidamente reconocidos en la declaración privada de EBSA. Tanto la doctrina como la jurisprudencia e incluso la ley han reconocido que en materia tributaria, siempre que los hechos y las cifras denunciadas sean verdaderos y completos no hay lugar a inexactitud, concepto que parte de la utilización por parte del contribuyente de maniobras fraudulentas que producen la liquidación de un menor impuesto, y no de errores de apreciación o diferencias de criterio entre las oficinas de impuestos y el declarante. Así lo indica el E. T. en su artículo 647 y reiteradamente la Jurisprudencia del Consejo de Estado en sentencias como la de marzo 13 de

705

1989, expediente 1761 con ponencia de JAIME ABELLA ZARATE y del 25 de febrero de 1983 con ponencia de ENRIQUE LOW MURTRA. De igual manera, la inexactitud no se presume, debe probarse, y la carga probatoria corresponde a la Administración, como indicó la Sentencia de esa Corporación emitida el día 5 de agosto de 1986.

E. Improcedencia de la pretendida reliquidación de la sanción de extemporaneidad.

Cuando se aumenta el impuesto a pagar, la única sanción procedente es la de inexactitud, no la extemporaneidad, pues ésta se extingue con la presentación oportuna de la declaración, y en todo caso si la sanción liquidada por EBSA es incorrecta, las autoridades tributarias sólo están facultadas a proceder con la reliquidación con los valores presentados por EBSA en la declaración privada.

F. Violación al principio de legalidad y principio de justicia.

Cuando las autoridades tributarias hacen uso de su facultad sancionatoria quedan sometidas a las reglas y garantías del debido proceso, dentro de las cuales está el principio de legalidad, de manera que toda sanción ha de estar prevista en una norma positiva, las autoridades tributarias no pueden crear sanciones.

En materia tributaria el legislador consagró las sanciones por extemporaneidad y por inexactitud, que tiene como base no presentar la declaración el plazo establecido y que en la declaración se omitan ingresos.

En la Sentencia C-564 de 2000 la Corte Constitucional se refirió al principio de legalidad señalando que éste puede concretarse en dos aspectos: i) que exista previamente una ley que consagre la conducta objeto de sanción ii) la precisión que se emplee en la norma para determinar la conducta objeto de reproche y la sanción que se impondrá, buscando recortar al máximo la facultad discrecional de la administración en éste ámbito.

Cuando las autoridades tributarias del Municipio de Tuta pretenden imponer una sanción por extemporaneidad sobre los mayores valores impuestos en la liquidación oficial violan el principio de legalidad porque actúan al margen de toda norma tributaria, apartándose de toda racionalidad y del principio de justicia en materia tributaria consagrado en el artículo 683 del E. T. Si bien acuden al art. 231 del Acuerdo Municipal 39 de 2002, la sanción se debe liquidar desde la fecha de vencimiento del plazo para la presentación de la declaración hasta la fecha en la cual se presentó la declaración privada.

Como pruebas, además del Certificado de existencia y representación legal, la copia de declaración de retenciones y auto retenciones presentada para el IV bimestre de 2009, el recibo de caja expedido por la Alcaldía Municipal de Tuta, la certificación de la revisoría fiscal de los ingresos del periodo, menciona la certificación que registra la ubicación de la sub estación DIACO y copia de una certificación expedida por ésta empresa.

La liquidación de revisión

Mediante Resolución 2012-101 del 15 de noviembre de 2012 la Secretaría de Hacienda de Tuta respondió a las objeciones del contribuyente de la siguiente manera:

a).- Frente a la objeción” la base gravable es correcta”.

El contribuyente da una lectura errónea al artículo 24-1 de la Ley 142 de 1994, que en realidad permite dispensar a las empresas de servicios públicos domiciliarios u tratamiento igual al de los demás contribuyentes que desarrollan actividades comerciales o industriales, haciendo extensiva la regla general de tributación territorial a las empresas de servicios públicos. No obstante, dada la complejidad de la operación de los servicios públicos, y en especial del mercado de energía, le legislador expidió la ley 383 de 1997 regulando de manera precisa la territorialidad y causación del impuesto de industria y comercio de algunas de las actividades comprometidas en este servicio. En el artículo 51 inciso primero se refirió a los servicios públicos domiciliarios en general, en el numeral primero a la generación eléctrica, en el numeral segundo a la conexión y transmisión de energía y en el numeral tercero a la

706

compraventa de energía eléctrica. El precepto no fijó regla especial alguna para la actividad de distribución de energía

El contribuyente debió acogerse a alguna o algunas de las actividades allí establecidas para efectos tributarios, no obstante EBSA declaró como “distribución” la actividad que desarrolla en el Municipio de Tuta en la declaración de auto retención del impuesto. Dicha situación conduce a la necesidad de establecer con claridad la definición de todas las actividades relacionadas con la prestación del servicio público de energía eléctrica, bajo los siguientes parámetros:

i).- La Resolución CREG 03 de 1994 reglamentó el transporte de energía eléctrica por los sistemas de transmisión regional y distribución local, y definió en su artículo 1 el servicio público de energía eléctrica, compuesto por varias actividades, entre las cuales se encuentra la de distribución.

ii) Las actividades contempladas en la Res. CREG 03/94 no son las mismas regladas en el artículo 51 de la ley 383 de 1997, por ello es necesario remitirse a la definición de cada actividad para establecer cuál es la regla de territorialidad del impuesto:

- **Distribución:** Esta actividad fue definida por la CREG-128/96 como transportar energía eléctrica por una red a voltajes inferiores a 220 KV, asemejándose más a la actividad de transmisión de energía a que se refiere al numeral segundo de la norma que a la prestación domiciliaria del servicio referida en su inciso primero. Como EBSA declaró como actividad la “distribución”, que corresponde al suministro de energía de los usuarios residenciales y no residenciales de Tuta, la actividad que desarrolla es la de “**distribución domiciliaria**”, que corresponde al servicio público domiciliario.
- **Servicio público domiciliario de energía eléctrica:** Está definido en el numeral 25 del artículo 14 de la Ley 142 de 1994, correspondiendo también al transporte de energía eléctrica, pero limitado al que se hace desde las redes regionales de transmisión hasta el domicilio del usuario final, incluida su conexión y medición, definición que no contempla de modo alguno que el transporte se haga con redes de propiedad del prestador del servicio, el propósito del legislador fue otorgar libertad a ciertos usuarios para elegir el oferente del servicio.

Conforme a lo anterior, dado que el contribuyente reportó en su declaración que la actividad que desarrolla es la de “distribución de energía eléctrica”, y según sus explicaciones en la respuesta al requerimiento tributario, tal actividad en realidad corresponde a la de “servicio público domiciliario de energía eléctrica”, la cual se rige por el artículo 51 de la Ley 383 de 1997, como sostiene EBSA. No obstante, la entidad usa indistintamente el término “distribución” algunas veces para referirse a ésta última actividad y otras a la primera.

En Tuta la entidad desarrolló actividades tanto de **servicio público domiciliario de energía eléctrica** porque suministró energía a los domicilios de los usuarios residenciales y no residenciales del Municipio, hizo conexión y medición, como actividades de **transmisión de energía**, por el transporte por las redes regionales y locales de transmisión de la energía suministrada a la empresa DIACO S. A. también ubicada en Tuta.

En consecuencia, la auto retención del Impuesto de Industria y Comercio debió hacerse por estas dos actividades: por la distribución que declaró, que en realidad corresponde al servicio público domiciliario de energía y por la transmisión y conexión de energía que tributa con una base gravable diferente, no especificada en la declaración tributaria.

b) Frente a la objeción “los ingresos obtenidos por el STR no se causan en el municipio de Tuta”.

Si bien las Resoluciones CREG-082/02 y CREG-097/08 establecen que en el precio que los usuarios pagan por cada KW facturado está implícito el costo de transmisión y distribución de la energía, y no es necesario hacer facturación separada por STR y STN entre el agente transmisor y el usuario final, ello no quiere decir que los agentes transmisores no perciban ingresos por estos servicios. Estos ingresos los debe cobrar y recaudar la empresa que presta el servicio al usuario final y luego transferirlos al agente

transportador de acuerdo con la liquidación que hace el administrador y liquidador de cuentas (LAC) que en este caso es la empresa XM.

En el caso concreto de Tuta, ISAGEN presta el servicio al usuario final y expide facturas a DIACO, incluyendo los cargos STN a favor de ISA y STR a favor de EBSA. Igualmente EBSA expide facturas a ISAGEN S. A. por uso del STN y el STR, como pudo corroborarse en la inspección tributaria.

No obstante, la norma que regula el impuesto en lo que se refiere a la transmisión de energía, es decir el núm. 1 del art. 51 de la Ley 383 de 1997, señala que el impuesto se causa en el municipio donde se encuentre ubicada la sub estación sobre el promedio de los **ingresos** obtenidos allí, a diferencia de la actividad de servicio domiciliario, regulada en el inciso primero de esta norma, y de compraventa de energía, regulada en el numeral 3 del mismo, cuya base gravable se fija teniendo en cuenta la **facturación**. El problema radica en la manera como debe establecerse la base gravable, porque el legislador no reglamentó claramente como cuantificar los ingresos obtenidos por transmisión en cada municipio, ya que la liquidación de LAC no tiene en cuenta sólo las sub estaciones sino la totalidad de activos vinculados a la actividad, pero los equipos diferentes a aquellas no son criterio para determinar la territorialidad del impuesto.

No obstante, el impuesto no recae sobre los activos de transmisión sino sobre la actividad de transmisión, y es claro que si en el Municipio de Tuta existe una sub estación se generan ingresos por transmisión de energía, surgiendo de allí la obligación de tributar. En cuanto a la cuantificación de la base gravable, la dificultad de discriminar ingresos por cada municipalidad no es determinante en el caso de Tuta, porque los cargos de transmisión y distribución son fácilmente identificables en las facturas que pagó DIACO a ISAGEN por los consumos en el Municipio.

En suma:

(i). Aunque las facturas causadas a DIACO a favor de ISAGEN en el año 2009 por concepto de suministro de energía y potencia llevan ínsitos los cargos de transmisión y distribución y estas actividades hacen parte del servicio público domiciliario de energía, también constituyen desde el punto de vista tributario actividades diferentes a este, sujetas a una regla de tributación distinta, a cargo de sujetos pasivos diferentes.

(ii) El gravamen no puede ser impuesto a DIACO, aunque es el propietario de la sub estación en Tuta, porque no está registrado como agente del mercado mayorista.

(iii). En el Municipio de Tuta EBSA es agente operador de los activos de la Sub estación SideBoyacá de propiedad de DIACO con la línea de transmisión Paipa – Sideboyacá 1-115 KV y con la línea de transmisión SideBoyacá- TsideBoyacá 1 115 KV, luego, a EBSA se liquida y paga el servicio de distribución de energía, tal como discrimina ISAGEN en sus facturas, aclarando la sujeción pasiva del tributo.

c). Frente a la objeción “no hay lugar a la liquidación por inexactitud”.

EBSA no declaró su actividad de transmisión de energía ni incluyó en su declaración los ingresos correspondientes, por ello no puede hablarse de una “inexactitud no sancionable” porque conforme a la ley esta se configura cuando los hechos y cifras reportados son completos y verdaderos, radicando la divergencia de criterios en el derecho aplicable. En este caso ante la omisión en la declaración debió desplegarse la función fiscalizadora para determinar y cuantificar la actividad no declarada.

d) Frente a la objeción “improcedencia de la pretendida reliquidación de la sanción por extemporaneidad y violación al principio de legalidad y el principio de justicia”

La sanción de inexactitud del 160% sólo es aplicable a los impuestos, no a las sanciones, si bien el Municipio no puede tener en cuenta para cuantificarla el número de periodos de extemporaneidad, porque esta facultad se extingue con la presentación de la declaración, si puede modificar la base de la liquidación tomando como base el valor corregido del impuesto a auto retener.

708

De conformidad con lo anterior el Municipio de Tuta expidió liquidación oficial del tributo de la siguiente forma:

1.- **Base gravable:** Será la totalidad de ingresos causados durante el bimestre, de conformidad con el art. 6 literal b del acuerdo 023 de 2006 y el numeral 2 del artículo 51 de la ley 383 de 1997. La información recaudada con respecto a la actividad de transmisión de energía que prestó EBSA en la jurisdicción de Tuta es la siguiente:

AÑO	MES	FACTURA	VALOR DISTRIBUCIÓN DE EBSA
2009	JULIO	F103866	\$293.422.855
2009	AGOSTO	F104062	\$305.055.661
TOTAL BIMESTRE	IV		\$598.478.516

2.- **Auto retención del impuesto de industria y comercio:** De conformidad con la anterior base gravable la administración tributaria de Tuta procedió a re liquidar oficialmente la auto retención del impuesto de industria y comercio correspondiente al Bimestre I del año gravable 2009 aplicando la tarifa establecida en el Acuerdo Municipal 023 de 2006 fijada en el 10 X 1000 de dicha base.

3.- **Sanción de extemporaneidad:** Dado que se notificó emplazamiento previo por no declarar auto retención del impuesto de industria y comercio correspondiente al bimestre IV del año gravable 2009 mediante Resolución 2009-203, el contribuyente debió liquidarse una sanción de extemporaneidad al tenor del art. 231 del Acuerdo 039 de 2002 equivalente al 10% del total del impuesto a cargo contado desde el mes de marzo de 2009 hasta la fecha de la declaración privada, igualmente debe tomarse como base el valor corregido del impuesto a retener.

5.- **Intereses de Mora:** Se deben contabilizar de conformidad con los arts. 224 y siguientes del Estatuto de Rentas, que establece la misma tasa de mora por cada día de retardo que el E. T. nacional.

6.- **Sanción de inexactitud:** Será el 160% de la diferencia en el saldo a pagar, al tenor de lo establecido en el artículo 647 del E. T.

7.- **Corrección de Sanciones:** Al tenor del art. 713 del E. T. cuando el contribuyente no hubiere liquidado las sanciones a que estuviere obligado o las liquide incorrectamente, la administración las liquidará en un 30%.

El recurso de reconsideración.

Mediante correo electrónico certificado, el día 21 de enero de 2013 EBSA interpuso recurso de reconsideración contra la Resolución 2012-101.

Como fundamentos fácticos del mismo reiteró EBSA que declaró y pago correctamente la auto retención del impuesto de industria y comercio para el IV bimestre del año gravable 2009 en el Municipio de Tuta, que no realizó allí la actividad de transmisión de energía, que liquidó el impuesto sobre los ingresos mensuales promedio facturados a los usuarios finales, no sobre los ingresos de ISAGEN pagados por DIACO, que no son procedentes la corrección a la sanción por extemporaneidad y la sanción por inexactitud, igualmente que la liquidación oficial está viciada de nulidad porque se omitió adjuntar al requerimiento especial copia de la inspección tributaria.

Para sustentar estas afirmaciones expuso los siguientes argumentos:

a.- Frente a la territorialidad del impuesto:

El Municipio de Tuta sólo puede gravar las actividades comerciales, industriales y de servicios que se desarrollen en su jurisdicción, al tenor de la definición de los elementos esenciales de los tributos

709

contenida en el artículo 338 de la C. P. y la definición del hecho generador establecida en el acuerdo municipal 38.

EBSA presta servicios de distribución-comercialización y transmisión de energía, actividades sometidas a una regla tributaria especial conforme a la cual la base gravable está determinada por el promedio mensual facturado y la territorialidad del impuesto por el lugar donde se presente el servicio al usuario final, al tenor de lo establecido en el artículo 51 de la Ley 383 de 1997. Esta norma igualmente contiene una excepción referida a la actividad de transmisión de energía eléctrica, frente a la cual el impuesto se causa en el lugar donde se encuentre ubicada la sub estación de energía, por ello EBSA no puede tributar por este concepto en Tuta, ya que no posee una sub estación de su propiedad en ese lugar, es de propiedad de DIACO. El sujeto pasivo del impuesto por la actividad de transmisión de energía sólo puede ser el propietario de la sub estación, como señaló el Consejo de Estado en sentencia del 16 de junio de 2009, expediente 17279.

Tampoco opera EBSA sub estaciones en el Municipio de Tuta: su actividad se limita a transmitir desde su sub estación ubicada en Paipa la energía que ISAGEN ha vendido previamente a DIACO, que esta empresa recibe en la sub estación de su propiedad ubicada en dicho municipio, y no pueden ser determinantes para establecer la territorialidad del impuesto activos diferentes a las sub estaciones

b. Frente a la prohibición de doble tributación:

Se incurriría en doble tributación al exigir a EBSA pagar en Tuta el impuesto sobre los ingresos que percibe por transmitir energía desde su sub estación ubicada en Paipa, donde ya pagó el referido impuesto por esta actividad. Por lo único que debe tributar en el mencionado municipio es por la actividad de distribución-comercialización, como ya lo hizo

C.-Violación del principio de legalidad y desconocimiento del derecho al debido proceso.

La autoridad tributaria de Tuta aplica a EBSA una sanción de inexactitud por sanciones que no está prevista en alguna disposición legal, con lo cual viola el principio de legalidad. Igualmente, en el caso de determinarse que debe reconocerse un mayor valor de retención, sólo podría dar lugar ello a la imposición de una sanción por inexactitud, o por extemporaneidad, pero no ambas, pues tendrían como fundamento los mismos hechos y la misma base, violando el derecho al debido proceso del contribuyente.

d.- El supuesto de hecho de la sanción por inexactitud es inexistente.

Porque esta sanción se genera sólo cuando el contribuyente ofrece información falsa, incompleta, equivocada o desfigurada u omite ingresos susceptibles de ser gravados, tal como indica el artículo 647 del E. T. y la Jurisprudencia del C. E:²⁹, por el contrario EBSA ofreció información veraz, correcta y completa, no actuó de manera fraudulenta para evadir el pago del impuesto, dicho fraude debe ser probado, no presumido por las autoridades tributarias, si la autoridad tributaria hace uso de su facultad sancionatoria.

Tampoco es dable sancionar al contribuyente por una diferencia de criterios jurídicos frente al régimen normativo tributario de las empresas de servicios públicos, y EBSA aplicó de manera sistemática y razonable las normas que regulan la tributación de las empresas de servicios públicos domiciliarios, concluyendo el cabal cumplimiento de sus obligaciones.

e.- Desconocimiento del acta de inspección tributaria

De conformidad con lo establecido en el artículo 783 del E T las autoridades tributarias de Tuta debieron dar a conocer al acta de inspección tributaria al contribuyente para verificar la ocurrencia de la inspección, así como objetar, controvertir o allanarse a los hechos que generarían un mayor impuesto. Sin embargo en éste caso no se dio a conocer a EBSA el acta de la inspección tributaria, dando lugar a la aplicación de la causal de nulidad consagrada en el numeral segundo del artículo 730 del E. T.

²⁹ Cita las sentencias del Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta del 22 de marzo de 2011 y radicación 17288, 17152, y del 10 de marzo de 2011 con radicación 17492, siendo ponente de todas el Consejero HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS.

La decisión que inadmite el recurso de reconsideración

Mediante auto 2013-004 del 20 de febrero de 2013 el Secretario de Hacienda del Municipio de Tuta inadmitió el recurso de reconsideración interpuesto por EBSA dado que fue presentado mediante correo electrónico ante la Administración Municipal de Tuta, señalando que en materia tributaria el E.T. es norma especial de aplicación preferente que prima sobre las disposiciones de la Ley 1437 de 2011 que tratan sobre el uso de medios electrónicos.

OTROS DOCUMENTOS:

1.- Memorias Consejo Comunal Departamento de Boyacá de 2009-Ministerio de Minas y Energía.(Folio 109)

Donde aparece que EBSA S. A. E. S. P. es propietaria de dos módulos de línea para los circuitos a 230 kV Paipa – Sochagota en la sub estación Paipa, recibiendo una remuneración como beneficiario STN que alcanza la suma de mil quinientos millones de pesos anuales.

2.- Oficio 6014-42-201244009088-3 emitido por XM COMPAÑÍA DE EXPERTOS EN MERCADOS S. A. E. S. P. (Folio 119)

Mediante el cual esta compañía certifica que EBSA no opera la sub estación SideBoyacá (DIACO) en el Municipio de Tuta.

3.- Acuerdo Municipal 39 (folio 121)

Mediante este acuerdo municipal Tuta adoptó su estatuto de rentas y estableció el régimen procedimental respectivo señalando:

ARTÍCULO 1 OBJETO, CONTENIDO Y ÁMBITO DE APLICACIÓN. El presente acuerdo tiene por objeto dotar al Municipio de un Estatuto de Rentas que contenga la definición general de los impuestos, tasas, sobretasas y contribuciones, su investigación, determinación, forma de liquidación, discusión, recursos, cobro, control, sanciones y el procedimiento tributario a aplicar de conformidad con la ley.

Sus disposiciones rigen en toda la Jurisdicción Territorial del Municipio.

(...)

ARTÍCULO 3. PRINCIPIO DE LEGALIDAD. Todo impuesto, tasa o contribución debe estar expresamente establecido por la Ley, Acuerdo y en consecuencia ninguna carga impositiva puede aplicarse por analogía.

(...)

ARTÍCULO 7. DEFINICIÓN Y ELEMENTOS ESENCIALES DE LA ESTRUCTURA DEL TRIBUTO. La obligación tributaria es de origen constitucional en virtud del cual la persona natural, jurídica o sociedad de hecho está obligada a pagar a favor del Municipio una determinada suma de dinero cuando se realiza el hecho generador determinado en la ley, en desarrollo de dicha obligación y acogido o reglamentado por el acuerdo municipal de rentas.

Los elementos esenciales de la estructura del tributo son Hecho generador, sujetos (activo y pasivo), base gravable y tarifa.

ARTÍCULO 8 HECHO GENERADOR. El hecho generador es el presupuesto establecido por la Ley para aplicar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.

4.- Factura de Venta 000056612827. (Folio 192)

711

Expedida a ISAGEN S. A. E. S. P. por el periodo marzo 2011, en la misma se indica como clase del servicio "Uso del STR-SDL Transmisión" y el valor a pagar es \$138.371.464.

5.- Extractos de Cuentas (folios 194 y 197)

Aparecen a nombre de la Sociedad EBSA, los siguientes extractos correspondientes al ejercicio 2009:

- De la cuenta número **2430110101 SUBS ENERG.**
- De la cuenta **1408070101 SUB SERV ENERG.**
- De la cuenta **4315190101 SIST TRANSM NC**
- De la cuenta **4315190102 SIST TRANSM REG**
- De la cuenta **4315190103 SIS TRANSM LOCAL**

6.- Copia de la oferta mercantil privada 40000248 para el suministro de energía eléctrica. (Folio 354)

Donde es oferente ISAGEN S. A. E. S. P. y ofertado DIACO S. A., y dentro de los términos y condiciones en las cuales se prestará el servicio se indica en lo que aquí interesa: PLANTA: DIACO S. A., LOCALIZACIÓN: TUTA-BOYACÁ, **DISTRIBUIDOR: EBSA**, NIVEL DE TENSIÓN (Kv) 115 Kv

7.- Oficio 6015-42-001807-3 de XM MERCADOS .

Mediante esta comunicación la Empresa de Servicios Públicos mixta XM Compañía de Expertos en Mercados responde a una solicitud de información y documentos de la Secretaría de Hacienda de Tuta, remitiendo:

- Listado de documentos valorables (facturas, informes de venta, notas crédito) de ISAGEN, EMPRESA DE ENERGÍA DE BOYACÁ e ISA por su actividad en el mercado mayorista de energía durante los años 2007 a 2010 discriminado por mes y por actividad que desarrollan en el mercado (comercializador, generador, distribuidor o transmisor) en el sistema de intercambios comerciales o en el sistema interconectado nacional, correspondientes a las transacciones realizadas en la bolsa de energía, los cargos por uso o ingresos del STN y del STR.
- Estado de cuentas por cobrar y por pagar por concepto de transacciones realizadas en el sistema de intercambios comerciales (SIC), cargos por uso o ingresos del STN y del STR.

Igualmente XM señaló frente a la solicitud de comprobantes de las transacciones causadas por las subestaciones SIDEBOYACÁ-DIACO y las líneas de transmisión Paipa-Sideboyacá y Sideboyacá-Tsideboyacá que se encuentran a un nivel de tensión 115 kV y no cuenta con información desagregada de sub estaciones o unidades constructivas para activos que se encuentran a niveles de tensión inferiores a 230 kV.

8.- Contrato de conexión al STN 2008-100 suscrito entre EBSA y DIACO. (367)

Mediante éste contrato, suscrito el día 15 de agosto de 2008, las partes celebraron un acuerdo de conexión de energía eléctrica, en cuyo considerando número cinco se lee: (...) *Que, así mismo, las Partes han decidido regularizar e instrumentar la conexión que ha venido usando DIACO, a través de los activos de conexión de EBSA, desde su planta en Tuta hasta la subestación Paipa a 115 kV a partir de la entrada en vigencia de los cargos por uso asignados por la CREG a EBSA con base en la Resolución CREG 082 de 2002 y sin que por ello haya pagado DIACO a EBSA la correspondiente remuneración derivada del uso que ha venido haciendo DIACO de tales activos. En este sentido, las partes han convenido una fórmula de pago retroactivo de tal manera que DIACO le remunere a EBSA los cargos correspondientes por el uso de dichos activos de conexión. (...)*

9.- Acuerdo Municipal 023 de Tuta: (Folio 380)

Mediante el cual se modificó el estatuto de rentas de dicho municipio, señalando en su art. 2: *"Modifíquese el artículo 54 del acuerdo 039 de 2002 en lo correspondiente a la actividad de comercio de energía eléctrica, transmisión y conexión de energía eléctrica y adiciánese con otra actividad, así:*

72

- Comercio de energía eléctrica, transmisión y conexión de energía eléctrica....10 X 1000.

10.- Certificaciones

➤ De ingresos de la Revisora Fiscal de la EBSA (Folio 419)

Mediante la cual acredita que los ingresos de la empresa en el Municipio de Tuta por todo concepto fueron de \$141.367.000 durante el bimestre julio-agosto de 2009.

➤ De localización de activos del Gerente de Distribución de la EBSA (folio 420)

En la misma se indica que los activos mediante los cuales se conecta la Subestación DIACO Tuta y se atiende la demanda de este cliente están en la Subestación Paipa – EBSA. Según contrato de conexión 2008-100.

➤ De propiedad de subestaciones (Folio 634)

Mediante este documento el Representante legal de la Sociedad DIACO mediante la cual certifica que la subestación ubicada en las instalaciones de esa compañía en el Municipio de Tuta es de propiedad de la misma.

11. Concepto del Ministerio de Hacienda y Crédito Público del 31 de octubre de 2005 (folio 641)

CASO CONCRETO

De acuerdo con los estatutos de constitución de la EBSA, y con su objeto social, la empresa en efecto desarrolla actividades de prestación del servicio público domiciliario de energía eléctrica domiciliaria, pudiendo desarrollar las actividades complementarias de generación, **transmisión**, distribución y comercialización de energía eléctrica, tal como consta en el certificado de existencia y representación.(fl. 34)

Con base en lo anterior el Despacho estudiará cada uno de los cargos impetrados por el demandante:

A.-Violación del artículo 24-1 de la ley 142 de 1994

La parte actora manifiesta que, la lectura correcta del referido artículo es aquella que determina que las empresas de servicios públicos domiciliarios no pueden ser gravadas bajo el régimen general de industria y comercio, sino que existe un régimen especial e impositivo. Asevera que no puede considerarse que la base de liquidación del impuesto de industria y comercio debe conformarse con base en los ingresos brutos totales de la compañía, aplicando la Ley 14 de 1983 y los Acuerdos Municipales de Tuta 39 de 2002 y 23 de 2006 que contienen una regla general para las actividades industriales, comerciales y de servicios, cuando existe un régimen diferencial para los prestadores de servicios públicos domiciliarios. Por su parte, el Municipio de Tuta sostiene que las empresas de servicios públicos no tienen un tratamiento diferencial y que están sujetas al régimen tributario nacional y de las entidades territoriales, observando las reglas especiales que allí se contemplan, que no es cierto que el municipio dé una interpretación errada a la norma, y que de ella se desprenda la estimación de una base gravable diferente a la declarada inicialmente, pues lo cierto es que se basó en las reglas especiales de tributación de que trata el art. 51 de la Ley 383 de 1997, que resultan aplicables a las actividades desarrolladas por el contribuyente en su jurisdicción. Aún si resultara discutible la ocurrencia del hecho generador por la actividad de transmisión y conexión de energía, en que radica el asunto bajo litis, ello no significa que la administración desconozca la aplicabilidad de las reglas especiales de la Ley 142 de 1994 y 383 de 1997, dado que, por el contrario, se basó en estas para adelantar el proceso de fiscalización que se discute, por lo que no hay lugar a la aludida violación.

Pues bien, en lo que respecta a un régimen legal especial para los servicios públicos hay que señalar en primer lugar que aunque la Constitución de 1991 haya posibilitado su “liberización” es decir “la posibilidad que tienen distintos sujetos (de diversa naturaleza) de desarrollar actividades de servicios públicos, o complementarias o conexas con ellos, sin la necesidad de autorizaciones o negocios jurídicos

entre estos sujetos y la entidad pública responsable del servicio”³⁰ alcanzando esta actividad una dimensión económica, los servicios públicos representan deberes efectivos del estado, pues le corresponde, por mandato del artículo 365 C.P. garantizar su adecuada prestación, lo que define la dimensión pública de esta actividad y su naturaleza de función administrativa³¹ conforme a la cual se predica un régimen legal diferencial para los servicios públicos que puede conllevar el uso de potestades públicas por los sujetos que los prestan.

Atendiendo el carácter de los servicios públicos como función administrativa, el legislador expidió la ley 142 de 1994, norma que en materia tributaria prevé:

“ARTICULO 24. REGIMEN TRIBUTARIO. Todas las entidades prestadoras de servicios públicos están sujetas al régimen tributario nacional y de las entidades territoriales, pero se observaran estas reglas especiales:

24.1 los departamentos y municipios podrán gravar a las empresas de servicios públicos con tasas, contribuciones o impuestos que sean aplicables a los demás contribuyentes que cumplan funciones industriales y comerciales. (...)”

Con respecto a esta norma, el concepto 775 de la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado, que responde a la pregunta de si esta actividad puede ser gravada con el impuesto de industria y comercio, y si la prestación del servicio público domiciliario de energía eléctrica a la que se refiere el numeral 14.25 del art. 14 de la Ley 142 de 1994 coincide con la actividad de servicios descrita en el artículo 36 de la Ley 14 de 1983, sostiene: (i) la ley 142 de 1994 creó una categoría especial, la de “servicios públicos domiciliarios”, sin hacer distinción entre actividad industrial comercial o de servicios, en este estatuto se establece taxativamente que actividades hacen parte de ésta categoría y a cuáles otras actividades (complementarias) se les aplica también dicho tratamiento legal (artículo 1), entonces es indiferente en materia tributaria que para la prestación de servicios públicos haya transformación de materias equivalente a la actividad industrial, prestación de servicios, etc ... (ii) La ley 142 de 1994 es el estatuto de los servicios públicos domiciliarios y actividades complementarias, por tanto debe entenderse reformativa de cualquier disposición anterior que se refiera a la misma materia, no obstante esta derogatoria tácita sólo afecta en la ley anterior lo que pugne directamente con la nueva disposición, como establece el artículo 72 del Código Civil, (iii) la actividad de “servicio público domiciliario de energía eléctrica” es distinta al concepto y actividad de servicios descrita en el art. 36 de la Ley 14 de 1983. (iii) los servicios públicos quedaron sujetos al régimen tributario nacional y territorial, pero “los departamentos y municipios podrán hacer objeto de gravámenes a las empresas de servicios domiciliarios siempre que a su vez, les sean aplicables a los demás contribuyentes que cumplan funciones industriales o comerciales”, concluye el Consejo de Estado: “Los departamentos y los municipios podrán gravarla (la prestación de servicios públicos) simultáneamente con tasas, contribuciones o con impuestos, según los términos del artículo 24.1 de la Ley 142 de 1994 incluidos los de industria y comercio previstos en la Ley 14 de 1983, siempre y cuando este gravamen también sea aplicable a los demás contribuyentes que cumplan actividades industriales o comerciales en el respectivo territorio.”

En consecuencia, lo cierto es que tanto la ley 14 de 1983 “Por la cual se fortalecen los fiscos de las entidades territoriales y se dictan otras disposiciones”, como la Ley 142 de 1994 “Por la cual se establece el régimen de los servicios públicos domiciliarios ...” posibilitaron que las entidades territoriales impongan tributos a quienes en sus territorios desarrollaran actividades industriales, comerciales o de servicios, precisando la segunda de las normas citadas que en materia de servicios públicos, quienes los presten sólo están sometidos a los regímenes tributarios territoriales cuando también lo estén las actividades que con carácter industrial o comercial sean objeto del impuesto en forma general dentro del respectivo territorio³², es esta la manera como se expresa en las normas tributarias el trato especial que se ha dispensado a los servicios públicos.

³⁰ Alberto Montaña Plata en “El concepto de servicio público en el derecho administrativo” Ed. Universidad Externado de Colombia, pag. 102, citando a Hugo Palacios Mejía en “El derecho a los Servicios Públicos”.

³¹ Ibidem. Pag. 217.

³² Consejo de Estado. Sala de Consulta y Servicio Civil. Consejero Ponente: MAGISTRADO LUIS CAMILO OSORIO ISAZA. Santafé de Bogotá, 4 de marzo de 1996. Concepto 775. Actor: Ministerio de Minas y Energía.

Más adelante, atendiendo también este régimen especial de los servicios públicos en materia tributaria, se expidió la Ley 383 de 1997, que contiene reglas especiales para los servicios públicos domiciliarios y sus actividades complementarias:

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

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

1. La generación de energía eléctrica continuará gravada de acuerdo con lo previsto en el artículo 70 de la Ley 56 de 1981.
2. En las actividades de transmisión y conexión de energía eléctrica, el impuesto se causa en el municipio en donde se encuentre ubicada la subestación y, en la de transporte de gas combustible, en puerta de ciudad. En ambos casos, sobre los ingresos promedios obtenidos en dicho municipio.
3. En la compraventa de energía eléctrica realizada por empresas no generadoras y cuyos destinatarios no sean usuarios finales, el impuesto se causa en el municipio que corresponda al domicilio del vendedor, sobre el valor promedio mensual facturado.

PARÁGRAFO 1°. En ningún caso los ingresos obtenidos por la prestación de los servicios públicos aquí mencionados, se gravarán más de una vez por la misma actividad. (...)”.

Sobre la aplicabilidad del impuesto de industria y comercio a la actividad de servicio público domiciliario de energía eléctrica y sus actividades complementarias y el régimen legal pertinente, señaló el Consejo de Estado:³³

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

Precisamente, la evolución normativa en materia del impuesto de industria y comercio indica que en la actualidad la actividad de generación, transformación, distribución y comercialización de energía eléctrica se rige por las Leyes 56 de 1981, 142 de 1994 y 383 de 1997, en la medida en que estas normas regulan no solamente la jurisdicción en donde se grava el impuesto, sino que también precisan los hechos generadores, los sujetos pasivos y activos y las bases gravables del mismo.

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

Conforme a lo anterior, se observa que la entidad accionada no desconoció el régimen especial impositivo de la actividad de servicios públicos, basta observar la liquidación de revisión del tributo (Resolución 2012-101 de noviembre 15 de 2012) que acude a la normatividad que regula esta categoría especial de los servicios públicos³⁴:

“9.1.- **Base Grable:** De conformidad con el art. 6° literal b) del Acuerdo 023 de 2006, la base gravable para efectuar la auto retención del impuesto será el total de ingresos causados durante el

³³ CONSEJO DE ESTADO.SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCION CUARTA. Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS. Bogotá D.C., doce (12) de agosto de dos mil catorce (2014). Radicación número: 73001-23-31-000-2010-00078-01(19164). Actor: JAIME ANDRES GIRON MEDINA. Demandado: MUNICIPIO DE PRADO – TOLIMA

³⁴ Folio 255.

bimestre. Así mismo, el literal b) del artículo 51 de la Ley 383 de 1997 estableció: “ En las actividades de transmisión y conexión de energía eléctrica, el impuesto se causa en el municipio donde se encuentre ubicada la subestación y, en la de transporte de gas combustible, en puerta de ciudad. En ambos casos, sobre los ingresos promedio obtenidos en dicho municipio.”, normas que sirven de fundamento sustantivo para cuestionar la base gravable declarada.

Como resultado del análisis de la información recaudada por el despacho se constata entonces que EBSA S. A. prestó servicios de transmisión de energía en la jurisdicción de Tuta, en la cuantía que se expone en la siguiente tabla, siendo responsable del impuesto de industria y comercio causado en este municipio:

AÑO	MES	FACTURA	VALOR DISTRIBUCIÓN DE EBSA
2009	JULIO	F103866	\$293.422.855
2009	AGOSTO	F104062	\$305.055.661
	BIMESTRE 4		\$598.478.516

Tampoco es cierto que el Municipio haya acudido a lo establecido en el artículo 33 de la Ley 14 de 1983, tomando como base gravable para calcular el impuesto el promedio mensual de ingresos brutos del año inmediatamente anterior, por el contrario, basado en los hallazgos de la investigación tributaria, conforme a los cuales la actividad desarrollada por EBSA en TUTA no es sólo la distribución domiciliaria de energía eléctrica sino que presta servicios de distribución de acuerdo con las facturas que en los meses julio y agosto de 2009 expidió ISAGEN S. A. a DIACO en la cual se discrimina el concepto “distribución” para EBSA, procedió a tomar los valores allí consignados como base para calcular el impuesto, dando aplicación al numeral 2 del artículo 51 de la Ley 383 de 1997, como establece el parágrafo 2 de esta norma (Resolución 2010-014 del 27 de enero de 2010 “Por la cual se dicta un emplazamiento para corregir” que obra a folios 180 y ss.), razón por la cual debe ser desestimado este cargo.

Resta señalar que puesta de presente esta situación a EBSA al serle notificado el emplazamiento para corregir, en su respuesta no rebatió el haber percibido dichos ingresos durante los meses de julio y agosto de 2009 (folio 185, respuesta al emplazamiento para corregir) sino que expuso los argumentos que se estudian a continuación:

B.- VIOLACIÓN DEL ARTÍCULO 51 DE LA LEY 383 DE 1997

EBSA considera que está inmersa dentro de la regla general establecida en éste artículo, pues declara y paga el impuesto sobre el promedio mensual facturado, dejando claro que no es un transmisor de energía eléctrica en el Municipio de Tuta, como quiera que, no cuenta con subestaciones de energía en éste municipio que sean de su propiedad, razón por la cual liquida el Impuesto de Industria y Comercio en dicha jurisdicción pues así lo estipula el artículo 51 de la Ley 383 de 1997, señala que es una equivocación asimilar que la EBSA desarrolla la actividad de transmisión en el municipio de Tuta y menos considerar que debe pagar un tributo dentro de un municipio donde no tiene una subestación de su propiedad. Acepta tributar en el municipio de Tuta por la actividad de distribución y comercialización, aclarando que no puede considerarse que realice la actividad de transmisión, pues insiste no tener la obligación de hacerlo por cuanto no cuenta con una estación o subestación de transmisión de su propiedad.

DIACO reconoce la propiedad sobre las subestaciones ubicadas en Tuta, por tanto no corresponde a la EBSA reportar pago del impuesto de industria y comercio sobre propiedades que no están en sus activos, tampoco por actividades que no desarrolla en dicho Municipio, ni pueden asimilarse analógicamente las actividades que allí desarrolla a otras que no corresponden a la actividad comercial de la empresa. Es la actividad desarrollada por ésta la que se reporta a efectos de determinar el impuesto de industria y comercio.

Además se desconoce el principio de aplicación preferente de la disposición especial, establecido en el artículo 10 del Código Civil, porque, existiendo una regla tributaria especial para las empresas de servicios públicos conforme a la cual la base gravable se conforma tomando en cuenta el promedio mensual facturado en el municipio en donde se prestó el servicio al usuario final, este impuesto se determinó con base en las facturas de venta que ISAGEN S. A. generó para DIACO, tomando en cuenta

los valores reportados por la actividad de transmisión que no hace parte de la base gravable, por no ser desarrollada por la EBSA en Tuta, donde no tiene estaciones de su propiedad.

Para cuestionar bajo esta misma línea argumentativa la decisión tributaria de la administración, EBSA expuso las siguientes razones al dar respuesta al emplazamiento para corregir, que para efectos metodológicos vale la pena estudiar con los anteriores:

Todo lo anterior nos lleva a establecer cuál es la actividad que en relación con el servicio público de energía eléctrica desarrolla EBSA en el Municipio de Tuta, a la luz de las pruebas recaudadas. Sea lo primero señalar que en ninguna de sus intervenciones, en vía administrativa o judicial ha discutido la demandante que en las facturas expedidas por ISAGEN S. A. E. S. P. a la empresa DIACO PLANTA Tuta correspondientes a los meses de julio y agosto de 2009 se discrimina el concepto DISTRIBUCIÓN a favor de EBSA, ni el valor de dicho concepto.

En efecto, el acto enjuiciado en su legalidad, la Resolución 2012-101 señala: “En el caso bajo examen, ISAGEN presta el servicio al usuario final y sus facturas que expide a DIACO llevan incluidos y discriminan los cargos STN a favor de ISA y STR a favor de EBSA. Así mismo EBSA expide facturas a ISAGEN S. A. por concepto de transmisión (uso del STR- SDL) como se evidencia en la factura aportada en desarrollo de la inspección tributaria” aspecto no controvertido por la demandante.

A la luz de dicha prueba, contrario a lo afirmado por el contribuyente, es forzoso concluir que la actividad que desarrolla en el Municipio de Tuta no es exclusivamente la señalada en el primer párrafo del artículo 51 de la Ley 383 de 1997, que se refiere en estricto sentido a la actividad de servicio público domiciliario de energía eléctrica y que no de ser confundida con aquella “DISTRIBUCIÓN” que aparece en las facturas que expide ISAGEN a DIACO y por tanto la base gravable del impuesto no puede ser el valor promedio mensual facturado. Nótese que ésta norma debe ser interpretada de manera armónica con las disposiciones de la Ley 143 de 1994, que constituye el Estatuto de los servicios públicos, tal como aclara el Consejo de Estado, al referirse al tratamiento diferencial que en materia tributaria el legislador a dispensado a las diferentes actividades señaladas en el citado artículo 51 de la Ley 383 de 1997:

Así, desde el primer artículo de la Ley 142 de 1994, el legislador diferenció la actividad que realizan las empresas prestadoras de servicios públicos domiciliarios, de las prestadoras de servicios públicos en general y de las prestadoras de actividades complementarias, a las cuales si bien estableció que se les aplica la misma ley, no indicó y ello no se desprende, que tengan siempre el mismo tratamiento jurídico o que se traten de la misma actividad, pues una cosa es estar sujetas a la misma ley y otra muy distinta, que dicha legislación tenga idéntico tratamiento para ellas como si se trataran de una sola actividad. En consecuencia, no obstante estar estas actividades sujetas todas a las previsiones de la Ley 142 de 1994, no significa que el tratamiento que les otorga la ley a cada una de ellas sea necesariamente el mismo, pues como se verá, consagra tratamientos diferenciales dependiendo de la actividad de que se trate.

Para tal efecto la misma ley en su artículo 14 consagró una serie de definiciones, que deben tenerse en cuenta para interpretarla y aplicarla.

Así, por servicio público debe entenderse “todos los servicios y actividades complementarias a los que se aplica esta ley”. (14.20)

Por servicio público domiciliario de energía eléctrica, “ el transporte de energía eléctrica desde las redes regionales de transmisión hasta el domicilio del usuario final, incluida su conexión y medición.” Seguidamente, la misma norma establece que también se aplicará esta ley a las actividades complementarias de generación, de comercialización, de transformación, de interconexión y de transmisión. (14.25)

A su turno, por actividad complementaria de un servicio público entiende que “son las actividades a las que también se aplica esta ley, según la precisión que se hace adelante, al definir cada servicio público. Cuando esta ley menciona los servicios públicos, sin hacer precisión especial, se entienden incluidas tales actividades”. (14.2)

717

Y, por empresa de servicios públicos el artículo 18 de la misma ley, establece que es la que "tiene por objeto la prestación de uno o más de los servicios públicos a los que se aplica esta ley, o realizar una o varias de las actividades complementarias, a una y otra casa".

De acuerdo con lo anterior, tenemos que tal como lo explicó la Nación, el concepto de servicio público es de carácter genérico e incluye tanto los servicios públicos domiciliarios, como las actividades complementarias y, las empresas de servicios públicos son aquellas que tienen por objeto la prestación de uno o más de los servicios públicos o de las actividades complementarias o, servicios públicos y actividades complementarias, de suerte que debe ser con base en tales definiciones que se interpreten las previsiones de la ley.

Así, la exclusión a aplicar el sistema de la renta presuntiva contenida tanto en la ley 142 como en el Estatuto Tributario, está dirigida a las empresas de servicios públicos domiciliarios, en este caso, a las empresas que presten el servicio público domiciliario de energía eléctrica y no a las empresas que presten el servicio complementario de generación de energía, actividad que no corresponde al concepto de servicio público domiciliario."

Es decir que, al referirse el primer párrafo del artículo 51 de la Ley 383 de 1997 a los servicios públicos domiciliarios como actividad gravada, en materia de energía eléctrica sólo puede tratarse de la actividad de *"transporte de energía eléctrica desde las redes regionales de transmisión hasta el domicilio del usuario final, incluida su conexión y medición"*, como establece el art. 14.25 del Estatuto de Servicios Públicos. Los numerales 1 a 3 y el resto del texto de ésta norma sin duda se refieren a actividades complementarias de los servicios públicos con diferente tratamiento tributario, como aclara el pronunciamiento que se acaba de citar. En consecuencia, conforme a lo probado, es claro que la actividad desempeñada por EBSA durante los meses de julio y agosto del año 2009 en relación con el suministro de energía a DIACO no fue la prestación del "servicio público domiciliario de energía eléctrica" porque no incluyó la transmisión de energía hasta el domicilio de DIACO, ni su conexión y medición, actividades que realiza ISAGEN, suministrando a esa siderúrgica la energía que requiere para desarrollar su objeto principal, relacionado con la producción y comercialización de elementos metalúrgicos y siderúrgicos (folio 636 anverso), entonces, obviamente el elemento de territorialidad del impuesto no puede ser el municipio donde se preste el servicio al usuario final, ni la base gravable el promedio mensual facturado, como señala la primera parte de la norma.

Cabe entonces establecer si la actividad remunerada a EBSA, que en las facturas expedida por ISAGEN a DIACO es denominada "DISTRIBUCIÓN" en realidad se refiere a alguna de las actividades complementarias señaladas en los numerales 1 a 3 del art. 51 de la Ley 383 de 1991. Para ello es necesario precisar que aunque determinada actividad haya sido denominada por el contribuyente de una forma particular, como vimos en los antecedentes de esta decisión, corresponde exclusivamente a los órganos de elección popular definir la actividad o hecho económico que contemplados en la ley generan la contribución, denominada hecho generador, que es el parámetro fáctico y legal a partir del cual un tributo es determinable y reconocible, diferenciándolo de otro.³⁵ Aclaremos en primer lugar cual es la actividad de EBSA en el proceso de suministro de energía a DIACO, más allá de la denominación dada a la misma por el contribuyente, para establecer si se adecúa a los parámetros establecidos por el legislador en la norma en cita, y es determinable como fuente de la obligación tributaria.

Indicativo de la índole de dicha actividad, además de los hallazgos en la investigación tributaria, es el Contrato de conexión al STN 2008-100 suscrito entre EBSA y DIACO (folio 367). Mediante el mismo, suscrito el día 15 de agosto de 2008, las partes celebraron un acuerdo de conexión de energía eléctrica, en cuyo considerando número cinco se lee: (...) *Que, así mismo, las Partes han decidido regularizar e instrumentar la conexión que ha venido usando DIACO, a través de los activos de conexión de EBSA, desde su planta en Tuta hasta la subestación Paipa a 115 kV a partir de la entrada en vigencia de los cargos por uso asignados por la CREG a EBSA con base en la Resolución CREG 082 de 2002 y sin que por ello haya pagado DIACO a EBSA la correspondiente remuneración derivada del uso que ha venido haciendo DIACO de tales activos. En este sentido, las partes han convenido una fórmula de pago retroactivo de tal manera que DIACO le remunere a EBSA los cargos correspondientes por el uso de dichos activos de conexión.*

³⁵ Corte Constitucional, Sentencia C-987 de 1999 MP. Alejandro Martínez Caballero.

De igual manera, dice el contrato en su considerando 12: *Que conforme a los literales c) d) y e) del artículo 2 de la resolución CREG 099 del 17 de junio de 1997 los cargos por uso de las redes regionales incluyen los costos asociados con los sistemas eléctricos, necesarios para llevar el suministro desde la conexión al STN hasta el punto de entrega al usuario. En estas disposiciones se establece que los transportadores sólo deben firmar contratos de conexión con quienes físicamente estén conectados al STN.*"

Dicho contrato contempla dos supuestos de ejecución, definidos a partir de que la CREG considere o no que el barraje de alta tensión hace parte de los activos de conexión al STN, sin embargo, en ambos casos se indica que el contrato tiene por objeto regular entre las partes las relaciones jurídicas, técnicas, económicas, administrativas y comerciales que se derivan del ofrecimiento y ratificación que hace EBSA a DIACO de un punto de conexión a la Sub estación Paipa a 115 kV, de propiedad de EBSA; de un punto de conexión al STN a través de la asignación y utilización exclusiva de la capacidad de transformación de un transformador de 90 MVA 220kV/115kV de la subestación Paipa, y del uso que ha venido haciendo DIACO de los bienes de conexión de propiedad de EBSA que le permiten el acceso y la conexión al barraje de la subestación Paipa 115 kV de la planta DIACO ubicada en la Carrera Central del Norte km 27 vía Tunja-Paipa del Municipio de Tuta.

Se igual forma, en la cláusula Décimo cuarta del contrato se indica: "**CARGOS DE CONEXIÓN.** Los cargos por conexión se liquidarán de acuerdo con la metodología y valoración de unidades constructivas establecidos por la CREG (...)" Y en la cláusula Décimo quinta: "**REMUNERACIÓN DEL USO DE LA LÍNEA DE CONEXIÓN DE 115 kV. 1) A partir de la firma del presente contrato:** En relación con la línea de conexión de 115 kV y su módulo de conexión asociado, DIACO remunerará a EBSA su uso exclusivo en los términos establecidos en el Convenio accesorio al presente contrato (...)" **2) Para el periodo comprendido entre el mes de enero del año 2003 y hasta la fecha de la firma del presente contrato:** En relación con la línea de conexión de 115 kV y su módulo de conexión asociado, DIACO remunerará a EBSA su uso exclusivo en los términos establecidos en el Convenio accesorio al presente contrato (...) reconociendo así el uso que ha venido haciendo DIACO de tales activos de conexión desde la entrada en vigencia de los cargos por uso de la EBSA y hasta la fecha de la firma del presente contrato. Este pago cubrirá toda la remuneración por el uso de tales activos hacia el pasado (...)"

En conclusión, de conformidad con esta prueba y los hallazgos de la investigación tributaria EBSA prestó a DIACO, para que ésta empresa pueda desarrollar su objeto (la producción de productos metalúrgicos y siderúrgicos) el servicio de conexión de energía eléctrica, así como el transporte de la misma por activos de su propiedad que hacen parte del STN pues esa empresa debió servirse de los activos de conexión de propiedad de EBSA para surtir de energía eléctrica su subestación en el Municipio de Tuta³⁶, actividad que encuadra sin dificultad en lo descrito en el numeral 2 del mencionado artículo 51 de la Ley 383/97. Conforme a las reglas surgidas de la Jurisprudencia de la Corte Constitucional a las cuales se hizo referencia, para establecer el hecho generador del tributo debe acudirse al sentido natural y obvio de las expresiones usadas por el legislador, como señala el artículo 28 del Código Civil, según el uso corriente de las mismas; siendo el texto de la disposición tributaria suficientemente claro e inteligible, y en este sentido, no es dable exigir a las normas sobre impuestos definiciones casuísticas, ante la claridad de los vocablos usados por el legislador tributario y el uso de expresiones habituales del idioma español, fácilmente comprensibles, tampoco es necesario en este caso acudir a la integración normativa para llenar de contenido y sentido la expresión tributaria. No obstante, si acudiéramos a la lectura sistemática de las normas surgidas en torno al servicio público de energía eléctrica llegaríamos a la misma conclusión en torno al hecho gravable como actividad indicativa de la capacidad contributiva en este caso: la Resolución CREG-001 de 1994 "*Por la cual se reglamenta el transporte de energía eléctrica por el Sistema de Transmisión Nacional y se regula la liquidación y administración de las cuentas originadas por los cargos de uso de dicho sistema*" contiene las siguientes definiciones:

"Acuerdo de conexión. Es el que suscriben las partes interesadas para regular las relaciones técnicas, administrativas y comerciales de las conexiones al Sistema de Transmisión Nacional, o a un Sistema de Transmisión Regional o a un Sistema de Distribución Local, el cual incluye el acuerdo de pago del cargo de conexión.
(...)"

³⁶ De la propiedad de DIACO sobre la subestación en Tuta habla el documento que obra a folio 634 de las diligencias.

717

Conexiones al Sistema de Transmisión nacional. Bienes que permiten conectar un generador, un Sistema de Transmisión regional, Sistema de distribución local, o un gran consumidor, al Sistema de Transmisión nacional.
(...)

Sistema de transmisión nacional. Es el sistema interconectado de transmisión de energía eléctrica compuesto por el conjunto de líneas, con sus correspondientes módulos de conexión, que operan a tensiones iguales o superiores a 220 kV.”

El artículo 15 de la Resolución 003 de 1994 establece que quienes desarrollen tales actividades “recibirían un cargo por uso de la red de transmisión y otro independiente por las conexiones” como señala la Resolución 076 de 2001 de la Comisión de Regulación de Energía y Gas (CREG). En efecto, la norma señala:

Artículo 15.- BASES GENERALES DE LOS CARGOS: Las empresas transportadoras y distribuidoras locales se remunerarán mediante cargos por uso y conexión, que serán regulados mediante reglamento que expedirá la comisión.
Los cargos serán transparentes, reflejarán los costos y serán neutrales frente a los usuarios.
Los cargos por el uso de los sistemas de transmisión regional y distribución local serán separados de los cargos por conexiones

A su vez, el artículo 18 de ésta Resolución define los contratos de conexión, señalando que a solicitud de un generador, un gran consumidor, otro transportador regional o distribuidor local, **los transportadores regionales y distribuidores locales** deben ofrecer la celebración de un contrato de conexión al sistema de transmisión regional o distribución local. Siendo de esta naturaleza el contrato suscrito entre EBSA y DIACO S. A. no cabe duda de la calidad en la cual participa en el sistema de transmisión de energía eléctrica la empresa demandante para efectos de éste contrato, cual es la de transportadora³⁷, ejerciendo la actividad de transmisión de energía eléctrica, lo cual es coherente con la oferta comercial que obra a folios 354 y siguientes de las diligencias, en la cual se señala como distribuidor local a EBSA en Tuta.

Además de cuestionar que dicha actividad esté descrita como hecho gravable distinto al descrito en el primer párrafo del art. 51 de la Ley 383 de 1997, cargo que se acaba de desestimar, el contribuyente señala que no recibe ingresos de ningún usuario en particular en el municipio de Tuta, pues las resoluciones expedidas por la CREG establecen que el sistema de transmisión regional STR lo debe liquidar, facturar y recaudar el liquidador y Administrador de cuentas LAC, que para este caso es la empresa SX Expertos en Mercados, para cada operador de red conforme a la liquidación publicada oficialmente. Así las cosas EBSA S.A. no percibe ingresos por concepto del Sistema de Transmisión Regional STR de clientes o comercializadores ubicados en el municipio de Tuta, sino de los comercializadores que atienden demanda en alguna parte del país, incluso algunos de estos no tiene operación comercial en Boyacá. No obstante, como señala el documento “Memorias Consejo Comunal Departamento de Boyacá de 2009-Ministerio de Minas y Energía” que obra a folio 109 de las diligencias EBSA S. A. E. S P. es propietaria de dos módulos de línea para los circuitos a 230 kV Paipa – Sochagota en la sub estación Paipa, recibiendo una remuneración como beneficiario STN que alcanza la suma de mil quinientos millones de pesos anuales, ingresos que bajo la interpretación de la demandante no podían ser gravados, por no ser posible establecer su territorialidad al ser liquidados por el liquidador y administrador de cuentas del sistema de suministro de energía eléctrica.

En efecto, la Resolución CREG 082 de 2002 “Por la cual se aprueban los principios generales y la metodología para el establecimiento de los cargos por uso de los Sistemas de Transmisión Regional y Distribución Local” diseña una metodología de reconocimiento de cargos por uso del STR y SDL a partir de los inventarios de los operadores de red, donde los usuarios pagarán un cargo en función del Nivel de Tensión donde se encuentren, remunerando el uso de la infraestructura necesaria para llevar la energía eléctrica desde los puntos de conexión al STN, hasta el punto de conexión de los usuarios finales a los STR o SDL, siendo calculados los cargos por un administrador. Luego se expidió la Resolución CREG

³⁷ La Resolución 003 de 1994 define TRANSMISIÓN como “Actividad consistente en el transporte de energía por líneas de transmisión, y la operación mantenimiento y expansión de sistemas de transmisión, ya sean nacional o regionales” y TRANSPORTADOR como la persona natural o jurídica que opera y transporta energía eléctrica en el sistema de transmisión nacional o en un sistema de transmisión regional.”

720

097 de 2008 con la misma finalidad, estableciendo la metodología por la remuneración de estos cargos y su actualización y liquidación por el liquidador y administrador de cuentas en el STN que es LAC.

Sobre la remuneración por transmisión eléctrica, señaló la CREG en Resolución 030 de 1999 que, pese a ser anterior a las mencionadas resoluciones regulatorias establece las premisas del sistema de remuneración:

Antes de entrar a mirar el punto en particular, es importante determinar la naturaleza jurídica y regulatoria de los cargos a través de los cuales se remunera la actividad de Transmisión eléctrica del país, y en cabeza de quién está la obligación de pago.

En primer lugar, existen dos tipos de remuneración: de un lado, se encuentran los cargos por uso, los cuales son calculados de acuerdo con la metodología que fija la Comisión de Regulación de Energía y Gas, y asumidos por todos los usuarios de la Red. Estos cargos entonces, no son de libre disposición de las partes, no pueden ser objeto de negociación, y deben estar en un todo de acuerdo con la regulación.

En segundo lugar existen los cargos por conexión, que son aquellos que negocian con la empresa transportadora los agentes que se conectan al Sistema de Transmisión Nacional – STN. Estos cargos no son fijados por la CREG y dependen del acuerdo al que lleguen las partes.

Mediante el contrato de conexión que corresponde celebrar a las partes, se determinan el costo de los activos y obras necesarias para la conexión de un agente al Sistema, la disponibilidad a la que tiene derecho el que se conecta y al mismo tiempo la obligación de pago, no solo por los activos de conexión sino también por los de uso.

En este sentido, puede decirse que existe un interés privado en el contrato de conexión, en la medida que se dispone del derecho del transportador, y existe un interés público, el cual no puede ser modificado por ninguna de las partes, una vez se disponga la fecha respectiva.

Otro aspecto que resulta importante aclarar tiene que ver con la regulación vigente, y su relación con la remuneración del Sistema de Transmisión Nacional.

En principio, puede afirmarse que el contrato de conexión, que celebran las partes dentro del ejercicio de la autonomía de la voluntad de las partes, determina el derecho de un agente a tener disponible el Sistema, lo cual se hace desde el momento de entrar en pruebas, y más específicamente desde el momento en que un generador hace la correspondiente sincronización con red. Es indudable que desde ese momento está disponiendo de la red, haciendo uso de la misma, y adicionalmente está recibiendo un ingreso por la energía que introduce dentro del sistema.

Esta situación, referida a la doble remuneración, por uso y por conexión que perciben los transportadores de energía dueños de activos de conexión al STN – como es la condición de EBSA conforme al contrato de conexión que celebró con DIACO (fl 367) no cambia con la Resolución 097 de 2008, pues su artículo 7 señala:

Artículo 7. Tratamiento de Activos de Conexión al STN. Los activos de Conexión del OR al STN que utilizan los OR serán considerados en el cálculo de los costos del STR y se remunerarán vía cargos por uso, sin perjuicio de los contratos de conexión que existan con el propietario de los activos.

A partir de la entrada en vigencia de la presente Resolución, los usuarios finales que se conecten a activos que están siendo remunerados a los OR mediante cargos por uso, se entenderán conectados a un STR o SDL y por lo tanto pagarán los cargos por uso respectivos.

Es decir que EBSA percibe ingresos por cargos de conexión de DIACO que no son liquidados ni actualizados por LAC, en efecto, la cláusula 17 del contrato de conexión señala que la empresa demandante expedirá una factura mensual a DIACO indicando el valor que le corresponde como cargo de conexión, servicio que se adecúa a la definición del hecho tributario señalado en el numeral 2ª del art. 51 ley 383/97 y sobre el cual no probó haber tributado, pues sólo lo hizo por la actividad de distribución

domiciliaria de energía eléctrica. Aunado a lo anterior, lo que percibe a título de cargos por uso del sistema, calculados de acuerdo con la metodología que fija la Comisión de Regulación de Energía y Gas, y asumidos por todos los usuarios de la Red, pueden ser calculados y cuantificados a efectos de establecer la base gravable del impuesto, que corresponderá al promedio de ingresos obtenidos en el municipio donde se encuentre la subestación, mediante las facturas respectivas, halladas en la investigación tributaria y en las cuales se basa la decisión de la administración de expedir liquidación oficial del tributo. Por demás, el artículo 18 de la Ley 142 de 1994 además de autorizar a las empresas de servicios públicos para prestar uno o más servicios públicos o realizar una o más actividades complementarias, siendo posible que tengan objeto social múltiple, como EBSA (folio 33) les impone la obligación de llevar contabilidad separada para cada uno de los servicios que presten, igualmente el costo y la modalidad de las operaciones entre cada servicio deben registrarse de manera explícita, exigencia legal basada en el diferencial tratamiento tributario que puede darse a cada una de las actividades³⁸

Lo contrario equivaldría a sostener que el sistema de liquidación de cargos por LAC causa que las actividades señaladas en el artículo 51 de la Ley 383/97 no puedan ser gravadas, ante la imposibilidad de cuantificar los ingresos y establecer su territorialidad, lo cual contradice, además el método para determinar la tarifa del servicio de energía eléctrica, pues el costo del servicio, al tenor de la Resolución CREG 119 de 2007 es el resultado de agregar los costos de cada una de las etapas (producción, transmisión, distribución, comercialización y administración).

Violación de los elementos esenciales del hecho generador y territorialidad del impuesto de industria y comercio

Afirma el demandante que solo estarán gravadas las actividades industriales, comerciales y de servicios que se desarrollen en la jurisdicción del Municipio de Tuta, destacando que la EBSA no posee subestaciones ubicadas dentro de la jurisdicción municipal.

Sobre el particular el Despacho considera necesario establecer algunas precisiones en torno al factor territorial como determinante sujeto activo del impuesto de industria y comercio.

Lo primero que se debe establecer es cuáles son los elementos que estructuran dicho impuesto, el Consejo de Estado ha identificado los siguientes:

“Hecho generador: la realización o el ejercicio de actividades industriales y comerciales o de servicios en el territorio del municipio.

Sujeto Activo: el municipio respectivo.

Sujeto pasivo: las personas naturales o jurídicas o las sociedades de hecho que realicen directa o indirectamente “el hecho generador de la obligación tributaria”

Base gravable: el monto del promedio mensual de ingresos brutos del año anterior obtenidos por el sujeto que desarrolla la actividad gravada.”

Así las cosas y según las exposiciones hechas por el demandante, en las actividades de transmisión, el impuesto de industria y comercio se genera en el lugar donde se encuentre ubicada la subestación de energía, lo cual conduce a pensar que existe bajo este contexto un problema por la indeterminación del sujeto activo del impuesto, es decir con la entidad territorial llamada a percibirlo. Sin embargo para el Despacho de la lectura del artículo 51 de la ley 383 de 1997 se desprende con facilidad las siguientes conclusiones:

- a) Que el impuesto de industria y comercio es un impuesto municipal
- b) Que el hecho gravado con el impuesto de industria y comercio consiste en las actividades comerciales, industriales y de servicio
- c) Que el factor territorial que determina cual es el municipio llamado a cobrar el tributo radica en el hecho de que dichas actividades comerciales, industriales o de servicio “ se deben ejercer o realizar en las respectivas jurisdicciones municipales

³⁸ Sentencia 12129 del Consejo de Estado.

Así pues, ciertamente como lo sostiene el ente territorial accionado el tributo está determinado no por la propiedad sino por la actividad. Y en lo que respecta a las subestaciones, se tiene que sólo son un indicador de la territorialidad del tributo, más no el hecho generador del mismo, luego su propiedad no es el elemento determinante de la sujeción pasiva del tributo. Así por ejemplo dentro de la exposición de motivos del proyecto que vino a ser la ley 14 de 1983 se dijo lo siguiente en relación con el impuesto de industria y comercio:

“si se tiene en cuenta que el impuesto de industria y comercio técnicamente no debe recaer sobre artículos sino sobre actividades, el proyecto se refiere a las que se benefician de los recursos, la infraestructura y el mercado de los municipios y son fuente de riqueza. Consiguientemente, se sujetan al impuesto las actividades industriales y de servicios, según se las define en los artículos pertinentes del proyecto de ley”³⁹

En consecuencia el cargo de ilegalidad no está llamado a prosperar.

Violación a la prohibición de doble Tributación

Sostiene la actora el municipio de Tuta pretende que la compañía tribute el impuesto de industria y comercio sobre los ingresos derivados de la actividad de transmisión y energía, desarrollada desde la subestación ubicada en el municipio de Paipa. Respecto a este punto tal y como se destacó en las líneas que anteceden la subestación que resulta determinante para la territorialidad del impuesto es aquella donde se realiza la actividad y no otra subestación intermedia como la de Paipa, por lo que resulta imperioso concluir que los ingresos que obtuvo la EBSA se originaron en el municipio de Tuta.

Violación a los artículos 236 del Acuerdo municipal de Tuta no. 39 del 27 de noviembre de 2002 y 647 del Estatuto Tributario Nacional.

Improcedencia de una sanción cuyo hecho sancionable es inexistente

Aduce el demandante que, la sanción por inexactitud no es aplicable en este caso, ya que EBSA no incluyó datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, Adicionalmente menciona que, nunca se tuvo la intención de evadir el pago de sus obligaciones tributarias.

Por su parte el artículo 236 del Acuerdo Municipal de Tuta establece lo siguiente:

“Sanción por inexactitud. Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, la omisión de ingresos, actuaciones susceptibles de gravamen, así como la inclusión de deducciones, descuentos, exclusiones, impuestos descontables, retención o anticipos inexistentes y en general, la utilización en las declaraciones tributarias, o en los informes suministrados a la Tesorería Municipal, de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor del contribuyente responsable. Igualmente constituye inexactitud, el hecho de solicitar compensación o devolución, sobre sumas a favor que hubiese sido objeto de compensación o devolución anterior.

La sanción por inexactitud será equivalente al ciento sesenta por ciento (160%) 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 o responsable. Esta sanción no se aplicará sobre el mayor valor del anticipo que se genere al modificar el impuesto declarado por el contribuyente.

Sin perjuicio de las sanciones de tipo penal vigentes, por no consignar los valores retenidos, constituye inexactitud de la declaración de retenciones en la fuente, el hecho de no incluir en la declaración la totalidad de retenciones que han debido efectuarse, o el efectuarlas y no declararlas, o el declararlas por un valor inferior. En estos casos la sanción por inexactitud será equivalente al ciento sesenta por ciento (160%) del valor de la retención no efectuada o no declarada.

³⁹ Cita de la sentencia C-121 de 2006. Tomado de Historia de leyes. Segunda Época. Tomo I, 1983 pag. 663 y siguientes. Bogotá, Editorial Lerner, 1984.

En el caso de declaraciones de industria y comercio y avisos del régimen simplificado la sanción por inexactitud será un salario mínimo diario legal vigente de los valores inexactos por las casuales enunciadas en el inciso primero del presente artículo.

La sanción por inexactitud a que se refiere este artículo, se reducirá cuando se cumplan los supuestos y condiciones de los artículos 283 y 287 del presente acuerdo municipal.

No se configurará inexactitud, cuando el menor valor a pagar que resulte en las declaraciones tributarias, se derive de errores de apreciación o de diferencias de criterios entre las oficinas de impuestos municipales y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos.”

En tanto el artículo 647 del Estatuto Procesal refiere:

“ARTICULO 647. SANCIÓN POR INEXACTITUD. Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, la omisión de ingresos, de impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, así como la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes, y, en general, la utilización en las declaraciones tributarias, o en los informes suministrados a las Oficinas de Impuestos, de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable. Igualmente, constituye inexactitud, el hecho de solicitar compensación o devolución, sobre sumas a favor que hubieren sido objeto de compensación o devolución anterior.

La sanción por inexactitud será equivalente al ciento sesenta por ciento (160%) 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 o responsable. Esta sanción no se aplicará sobre el mayor valor del anticipo que se genere al modificar el impuesto declarado por el contribuyente.

Sin perjuicio de las sanciones de tipo penal vigentes, por no consignar los valores retenidos, constituye inexactitud de la declaración de retenciones en la fuente, el hecho de no incluir en la declaración la totalidad de retenciones que han de haberse efectuado, o el efectuarlas y no declararlas, o el declararlas por un valor inferior. En estos casos la sanción por inexactitud será equivalente al ciento sesenta por ciento (160%) del valor de la retención no efectuada o no declarada.

En el caso de las declaraciones de ingresos y patrimonio, la sanción por inexactitud será del veinte por ciento (20%), de los valores inexactos por las causales enunciadas en el inciso primero del presente artículo, aunque en dichos casos no exista impuesto a pagar.

La sanción por inexactitud a que se refiere este artículo, se reducirá cuando se cumplan los supuestos y condiciones de los artículos 709 y 713.

No se configura inexactitud, cuando el menor valor a pagar que resulte en las declaraciones tributarias, se derive de errores de apreciación o de diferencias de criterio entre las Oficinas de impuestos y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos.

PARÁGRAFO. Las inconsistencias en la declaración del impuesto de renta y complementarios derivadas de la información a que hace referencia el parágrafo 10 del artículo 50 de la Ley 789 de 2002 sobre aportes a la seguridad social será sancionable a título de inexactitud, en los términos del presente Estatuto Tributario.”

Según las normas citadas, hay lugar a imponer la sanción por no enviar información correcta cuando las personas están obligadas a suministrarla, de tal manera que, el hecho sancionable previsto en la ley para el presente caso fue la de **omitir las actuaciones susceptibles de gravamen** como lo es la actividad de transmisión de energía.

En el caso concreto, la autoridad municipal hizo un requerimiento especial a la Empresa de Energía de Boyacá S.A E.S.P mediante la Resolución No. 2012-004 de fecha marzo 5 de 2012 en la cual se aclara que la EBSA sí percibe ingresos por concepto de transmisión de energía eléctrica en el municipio de Tuta y se explica al contribuyente los puntos que debe corregir entre los cuales se observan: a) base gravable; auto retención del impuesto de industria y comercio; sanción por extemporaneidad; d) intereses de mora; total a pagar por ultimo hace las advertencias sobre la sanción por inexactitud y corrección de sanciones. Así las cosas, se tiene entonces que la declaración privada, no declaró la base gravable de la actividad de transmisión y conexión de energía, luego existió la omisión de ingresos que acarrea la imposición de la sanción de inexactitud. Es evidente que en la declaración privada hay omisión de ingresos y que se encuentran datos equivocados e incompletos, razón por la cual el Municipio inició el proceso de fiscalización que se discute en contra de EBSA.

Así, una vez verificado el incumplimiento de la obligación formal de declarar el impuesto sobre la actividad de transmisión, era procedente imponer la sanción prevista en el artículo 647 del Estatuto Tributario.

Improcedencia de la sanción por inexactitud por diferencia de criterios.

Afirma el apoderado de la EBSA que, las cifras denunciadas son verdaderas y completas y, claramente la diferencia del valor liquidado por EBSA y el determinado por las Autoridades Tributarias se origina en una diferente interpretación de las normas fiscales.

Por todo lo anterior, solicita levantar la sanción por inexactitud indebidamente impuesta.

La jurisprudencia del Consejo de Estado ha sostenido que el principio de congruencia de la sentencia exige, de una parte, que exista armonía entre la parte motiva y la parte resolutive, lo que se denomina congruencia interna y, de otra, que la decisión contenida en ella sea concordante con lo pedido por las partes tanto en la demanda como en el escrito de oposición, denominada congruencia externa, es decir, que se tome la decisión conforme se ha delimitado la controversia en el proceso⁴⁰.

Así las cosas en materia contenciosa, la demanda constituye el marco en el que el juez debe pronunciarse para decidir la controversia. Las normas violadas y el concepto de violación constituyen el objeto de análisis al momento de proferir la sentencia⁴¹. En este orden de ideas el Despacho advierte en este punto que, la solicitud del levantamiento de la sanción por inexactitud no fue elevada en el petitum de la demanda siquiera de forma subsidiaria, razón por la cual no está dentro de la órbita de este Despacho hacer un pronunciamiento al respecto, pues se estaría frente a una decisión extra petita.

Violación al artículo 779 del Estatuto Tributario Nacional, por inaplicación. Nulidad de la liquidación oficial de revisión, al no existir requerimiento especial sobre las glosas planteadas. Artículo 730 del Estatuto Tributario.

Los artículos 779 y 783 del Estatuto Tributario, consagran las oportunidades que tienen las Autoridades Tributarias para dar a conocer las actas de inspección tributaria, en los siguientes términos:

“ARTICULO 779. INSPECCIÓN TRIBUTARIA. La Administración podrá ordenar la práctica de inspección tributaria, para verificar la exactitud de las declaraciones, para establecer la existencia de hechos gravables declarados o no, y para verificar el cumplimiento de las obligaciones formales.

Se entiende por inspección tributaria, un medio de prueba en virtud del cual se realiza la constatación directa de los hechos que interesan a un proceso adelantado por la Administración Tributaria, para verificar su existencia, características y demás circunstancias de tiempo, modo y lugar, en la cual pueden decretarse todos los medios de prueba autorizados por la legislación tributaria y otros ordenamientos legales, previa la observancia de las ritualidades que les sean propias.

⁴⁰ Sentencia del 16 de agosto de 2002, expediente 12668, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié.

⁴¹ Sentencia del 21 de noviembre de 2007, Exp.15770, C.P. María Inés Ortiz Barbosa.

La inspección tributaria se decretará mediante auto que se notificará por correo o personalmente, debiéndose en él indicar los hechos materia de la prueba y los funcionarios comisionados para practicarla.

La inspección tributaria se iniciará una vez notificado el auto que la ordene. De ella se levantará un acta que contenga todos los hechos, pruebas y fundamentos en que se sustenta y la fecha de cierre de investigación debiendo ser suscrita por los funcionarios que la adelantaron.

Cuando de la práctica de la inspección tributaria se derive una actuación administrativa, el acta respectiva constituirá parte de la misma."

"ARTICULO 783. CASOS EN LOS CUALES DEBE DARSE TRASLADO DEL ACTA. Cuando **no** proceda el requerimiento especial o el traslado de cargos, del acta de visita de la inspección tributaria, deberá darse traslado por el término de un mes para que se presenten los descargos que se tenga a bien."

En consideración de lo anterior se pueden extraer las siguientes conclusiones: i) la administración unilateralmente puede ordenar la práctica de una inspección tributaria; ii) cuyo objeto es la verificación de hechos que interesen a la administración tributaria; iii) la inspección debe ser notificada por correo o de firma personal; iv) una vez notificado al contribuyente; puede darse inicio a la inspección de la cual se levantara un acta que deberá ser suscrita por los funcionarios quienes la adelantaron, por último v) debe darse traslado al acta sólo cuando no proceda el requerimiento especial.

En este caso efectivamente procedió el requerimiento especial a través de la Resolución No. 2012-004, razón por la cual no era necesario dar un traslado del acta, pues la norma no establece la obligación de hacerlo, el Despacho comparte las apreciaciones hechas por el ente demandado en este punto razón por la cual se considerará la prosperidad del cargo formulado.

7.-CONCLUSIÓN

Para el Despacho, una interpretación sistemática de las normas señaladas a lo largo de esta providencia permite concluir que la intención, al habilitar a las empresas de servicios públicos para que desarrollen diferentes actividades y para que lleven contabilidad separada por cada una de ellas, fue la de crear independencia no solo al interior sino al exterior de la empresa, pues a pesar de ser un solo ente económico como ocurre con la EBSA, frente a cada una de las actividades se somete a condiciones legales propias del servicio de la actividad individualmente considerada. Razones que permiten al despacho concluir que se garantizaron en el presente asunto los principios de legalidad tributaria y certeza en el tributo, al momento de determinar que la EBSA era sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio sobre la actividad de transmisión y conexión de energía.

CONDENA EN COSTAS Y AGENCIAS EN DERECHO

De conformidad con el artículo 188 del C.P.A.C.A. en la sentencia se dispondrá sobre la condena en costas, cuya liquidación y ejecución se regirán por las normas del C.G.P.

En el presente caso se debe condenar en costas a la parte vencida, es decir, a la **Empresa de Energía de Boyacá EBSA**, debido a que se accede a las pretensiones de la demanda. Las costas serán liquidadas por Secretaría.

Con las agencias en derecho si fija la suma de \$ 189.370 establecido con base en el 1% sobre la estimación de la cuantía señalada en la demanda.

En mérito de lo expuesto, el Juzgado Cuarto Administrativo de Oralidad del Circuito de Tunja, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley.

FALLA:

PRIMERO: Se niegan las pretensiones de la demanda de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO: Condenar en costas a la parte vencida, liquídense por Secretaria y sígase el procedimiento establecido en el artículo 366 del C.G.P.

TERCERO: Fíjese como agencias en derecho la suma de \$189.370, en favor de la parte demandada, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

CUARTO: Archivar el expediente una vez cobre firmeza la presente providencia.

NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE


ANA ELSA AGUDELO ARÉVALO
JUEZ