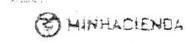




T



SJD

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

Bogotá, D.C. 13 FEB. 2018
100208221-# 000144

DIAN No. Radicado 000S2018003726
Fecha 2018-02-15 09:22:12 AM
Remitente Sede NIVEL CENTRAL
Depen SUB GES NORMATIVA DOCTRINA
Destinatario CARLOS MARIO GIRALDO GOMEZ
Folios 3 Anexos 0



Señor
CARLOS MARIO GIRALDO GÓMEZ
Empresas Públicas de Medellín
EPM
Carrera 58 No. 42 -125. AA 940.
Medellín, Antioquia.

Ref: Radicado 000110 del 02/01/2018

Tema	Impuesto a las ventas
Descriptores	EXCLUSION DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS
Fuentes formales	Constitución Política de Colombia. Arts. 150 y 338. Estatuto Tributario. Art. 476. Ley 142 de 1994.

Cordial saludo, señor Carlos Mario Giraldo

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008, es función de este despacho absolver las consultas escritas que se formulen sobre interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiarias en lo de competencia de esta entidad, ámbito dentro del cual se atenderán sus inquietudes.

En atención a su consulta, dentro de la cual requiere se emita un concepto que indique si es viable aplicar la exclusión o no del IVA para la generación de energía térmica de un distrito térmico, a la luz de lo establecido en el numeral 4 del artículo 476 del Estatuto Tributario (ET), el cual excluye el servicio público de energía del citado tributo.

Para empezar, resulta útil contextualizar normativamente la consulta, trayendo a colación el numeral 4 del artículo 476 del ET., que a su tenor literal expresa:

"ARTICULO 476. SERVICIOS EXCLUIDOS DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS. Se exceptúan del impuesto los siguientes servicios: (...) 4. Los servicios públicos de energía, acueducto y alcantarillado, aseo público, recolección de basuras y gas domiciliario, ya sea conducido por tubería o distribuido en cilindros. En el caso del servicio telefónico local, se excluyen del impuesto los primeros trescientos veinticinco (325) minutos mensuales del servicio telefónico local facturado a los usuarios de los estratos 1 y 2 y el servicio telefónico prestado desde teléfonos públicos".

Para aplicar la norma transcrita, es necesario remitirse a la Ley 142 de 1994, la cual establece el régimen de los servicios públicos domiciliarios, determinando el legislador en el artículo 13 de citada ley que, la aplicación de los principios generales en ella contenidos "se utilizarán para resolver cualquier dificultad de interpretación al aplicar las normas sobre los servicios públicos a los que esta u otras leyes se refieren, y para suplir los vacíos que ellas presenten".

Así las cosas, la reseñada ley explica lo que debe entenderse por **servicios públicos**, enunciando en el artículo 14, que son: "14.20...todos los servicios y actividades complementarias a los que se aplica esta ley. En este orden de ideas, es necesario remitirse al artículo 1 de la misma norma para saber con precisión cuales son los servicios y actividades complementarias que regula, y, por ende, los que en Colombia son considerados actualmente como servicios públicos.

De este modo, el artículo 1 de la Ley 142 de 1994, expresa:

ARTÍCULO 1o. 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 .

De este modo, se deduce por medio de un análisis lógico y sistemático de las normas que, el servicio público de energía excluido del impuesto sobre las ventas del que trata el numeral 4 del artículo 476 del ET., es el **servicio público domiciliario de energía eléctrica y las actividades complementarias al mismo**. Por lo cual, al remitimos al Capítulo II del Título I de la Ley 142 de 1994, específicamente al numeral 14.25 del artículo 14, el legislador previó cuáles son las actividades complementarias al servicio público de energía eléctrica, aduciendo:

"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". (Subrayas fuera de texto).

De lo citado, literalmente se desprende que, el servicio público domiciliario de energía eléctrica es el **transporte de energía eléctrica** desde las redes regionales de transmisión hasta el domicilio del usuario final, incluida su conexión y medición, en este sentido, **la única energía, cuya prestación está incluida y regulada en calidad de servicio público domiciliario, es la energía eléctrica, la cual incluye como actividades complementarias la generación, comercialización, transformación, interconexión y transmisión, siendo éste el servicio de energía al que se refiere el numeral 4 del artículo 476 del ET.**

En consecuencia, se tiene que únicamente la prestación del servicio público domiciliario de energía eléctrica con sus actividades complementarias, es aquel servicio de energía excluido del IVA conforme lo expone el numeral 4 del artículo 476 del ET., y no la prestación del servicio de energía térmica, u otro tipo de energía.

Ahora bien, aunado a lo anterior y una vez estudiada la respuesta dada por la Superintendencia de Servicios Públicos allegada con su consulta, dentro de la cual frente al problema jurídico: "...si la generación de energía térmica que se hace dentro de proyectos que sirven

de complemento a la energía transportada por el SIN, hace parte o no del servicio público de energía", responde la SuperServicios: "No cabe duda acerca del hecho de que la generación de energía, a través de Distritos Térmicos es una actividad que hace parte del servicio público de energía, a través de un mecanismo que (sic) si bien no es convencional, es apto para el propósito final de todas las fuentes que la técnica ha hecho disponibles, que no es otro diferente que permitir que los usuarios se beneficien con la prestación de dicho servicio"

La respuesta al problema jurídico planteado por la Superintendencia de Servicios Públicos, es diferente al supuesto fáctico que se plantea ante esta dependencia, puesto que se trata de categorías distintas, de un lado (i) las actividades complementarias de generación de energía eléctrica determinadas en la ley 142 de 1992, y de otro lado, (ii) el tipo de energía que se presta, para el caso de consulta se trata de energía térmica.

Por lo que no cabe duda que las fuentes generadoras del servicio público domiciliario de energía eléctrica, pueden ser centrales hidráulicas, eólicas, fotovoltaicas, geotérmicas, térmicas o cualquier otra posible -tal como lo cita la respuesta de la SuperServicios-. Caso distinto ocurre cuando se cuestiona si puede considerarse como servicio público domiciliario de energía, la prestación de otro tipo de energía diferente a la eléctrica

Para dar más claridad sobre el asunto, bien ha expuesto la Corte Constitucional en sentencia C-587 de 2014, que: "la generación envuelve la producción de energía eléctrica a partir del agua, aire o combustibles, mediante un proceso de transformación que se realiza en centrales hidráulicas, eólicas o térmicas". (Negrillas y Subrayas fuera de texto).

Resaltando el Máximo Tribunal Constitucional en precitada decisión que: "El mercado eléctrico en Colombia está compuesto por cuatro actividades distintas, las cuales se encaminan a satisfacer las necesidades de energía eléctrica de la población. Por el interés general que envuelven las mismas, son objeto de una amplia regulación, cuyo sustento constitucional se encuentra en los artículos 365 y 370 del Texto Superior. Estas actividades son: el servicio público domiciliario de energía eléctrica (distribución) y las complementarias de generación, transmisión-interconexión y comercialización". (Negrillas y Subrayas fuera de texto).

Así las cosas, no es posible para el intérprete incluir supuestos fácticos no previstos en la ley, menos aún incluir vía doctrina una exclusión tributaria que no ha sido establecida por el legislador, puesto que la reserva de legislar en materia tributaria está en cabeza del Congreso de la República, el cual debe "establecer contribuciones fiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales en los casos y bajo las condiciones que establezca la ley", esta función legislativa es la máxima expresión del principio de legalidad en materia tributaria, y está consagrada en el numeral 12 del artículo 150 de la Constitución Política de 1991, y reafirmada en el artículo 338 de la misma Carta, que expresa, entre otros aspectos, que corresponde a la ley fijar directamente los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos.

Materia sobre la cual esta Subdirección se ha pronunciado en diversos escritos, explicando:

1.- Oficio 015175 del 2013.

"(...)

Ahora bien, respecto de la naturaleza jurídica de las exenciones en material tributaria, la Honorable Corte Constitucional se ha pronunciado en varias oportunidades, entre ellas, mediante Sentencia C-1107 / 01 así:

"En este orden de ideas, a partir de la iniciativa gubernamental el Congreso puede **establecer**

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

*...En fin, con arreglo al respectivo hecho económico, al tributo en particular y al destinatario concreto, la exención es una y sólo una, quedando por tanto **proscrita toda forma de analogía, extensión o traslado del beneficio, salvo lo que la ley disponga en contrario.**"* Corte Constitucional, Sentencia C-1107/01, M.P. Jaime Araujo Rentería. (Énfasis añadido)."

(...)"

2.- Oficio 016178 de 2013 2013.

" (...)

Al respecto es preciso indicar que en virtud del principio de legalidad, consagrado en el artículo 338 de la Constitución Política, en materia de impuestos, las exoneraciones o exclusiones son de interpretación restrictiva y se concretan a las expresamente señaladas por la ley.

En reiteradas oportunidades han sostenido tanto la H. Corte Constitucional, como el H. Consejo de Estado y la doctrina de esta entidad, que las exenciones son beneficios fiscales de origen legal consistentes en la exoneración del pago de una obligación tributaria sustancial cuya interpretación y aplicación, como toda norma exceptiva, es de carácter restrictivo y, por tanto, únicamente abarca los supuestos y sujetos expresamente previstos en ley que las establece, siempre y cuando se cumplan los requisitos exigidos para su procedencia. Los beneficios tributarios no son susceptibles de trasladarse a sujetos diferentes a los previstos en la ley.

(...).

3.- Concepto 037934 de 2013.

" (...)

...Igualmente, resultaría afectado el principio de interpretación taxativa y restrictiva en materia de beneficios fiscales, la cual ha sido ampliamente estudiada por la doctrina constitucional, de lo cual basta citar el siguiente fragmento:

"6.1. Esta Corporación, en reiteradas oportunidades, ha establecido que así como el legislador goza de amplia potestad de configuración normativa para establecer tributos y definir sus elementos esenciales, es natural que, de la misma forma, goce del poder suficiente para consagrar beneficios tributarios, por razones de política económica o para realizar la igualdad real y efectiva en materia fiscal.

Concretamente, a través de las exenciones tributarias, el legislador impide el nacimiento de la obligación tributaria en relación con determinados sujetos o disminuye la cuantía de la misma, por consideraciones de política fiscal. Así, si bien en principio, respecto del contribuyente, se concreta el hecho generador del tributo, éste se excluye de forma anticipada de la obligación tributaria, por disposición legal, mediante una técnica de desgravación que le permite al legislador ajustar la carga tributaria, de manera que consulte los atributos concretos del sujeto gravado o de la actividad sobre la que recae la obligación tributaria, siempre con sujeción a criterios razonables y de equidad fiscal.

6.2. Todo beneficio fiscal que introduzca el legislador debe atender a los principios de generalidad y homogeneidad, puesto que solo así se garantiza la existencia de un sistema tributario justo, desprovisto de privilegios y fueros. De igual forma, esta Corporación ha señalado que las exenciones tributarias se identifican por su carácter taxativo, limitativo, inequívoco, personal e intransferible, de manera que sólo operan a favor de los sujetos

pasivos que se subsuman en las hipótesis previstas en la ley..." (Sentencia C-748 de 2009, M.P. Dr. Rodrigo Escobar Gil).

La doctrina del Consejo de Estado, en el mismo sentido, ha sostenido:

"Ahora bien, el artículo 154 de la Constitución Nacional, establece que las leyes que "decreten exenciones de impuestos, contribuciones o tasas nacionales" sólo podrán ser "reformadas o dictadas por iniciativa del gobierno". De lo anterior se deriva que las exenciones son de creación legal, expresas y taxativas y por ende de aplicación restrictiva, lo cual impide extender el beneficio a sujetos o hechos que la ley no ha mencionado, es decir, no es posible aplicarlas por analogía." (Consejo de Estado, sentencia del 17 de abril de 2008, Rad. 15919, C.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa).

(...)"

En virtud de todo lo anterior, se concluye que únicamente la prestación del servicio público domiciliario de **energía eléctrica junto con sus actividades complementarias**, corresponden con la exclusión del impuesto sobre las ventas establecida en el numeral 4 del artículo 476 del ET., la cual no incluye hasta la fecha la prestación del servicio de energía térmica, u otro tipo de energía, cualquiera que sea.

En los anteriores términos se da respuesta a su consulta y de manera cordial le informamos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, con el fin de facilitar a los contribuyentes, usuarios y público en general el acceso directo a sus pronunciamientos doctrinarios ha publicado en su página de Internet www.dian.gov.co, <http://www.dian.gov.co> la base de conceptos en materia tributaria, aduanera y cambiaria expedidos desde el año 2001, a la cual se puede ingresar por el icono de "Normatividad_"-técnica"- dando click en el link "Doctrina – "Dirección de Gestión Jurídica".

Atentamente,



PEDRO PABLO CONTRERAS CAMARGO
Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina

P:Jmc