

EXENCION PARA EMPRESAS DE SERVICIOS PUBLICOS DOMICILIARIOS – Se imponen sobre el hecho que genera las rentas y sobre las personas que las obtienen / EMPRESAS GENERADORAS DE ENERGIA ELECTRICA – Las exenciones se generan teniendo en cuenta que el objeto social de la empresa se ajuste a lo previsto en la Ley / EXENCION - Finalidad

El artículo 211 del E.T. establece en el inciso 1º, como regla general, que todas las empresas de servicios públicos están sometidas a los impuestos nacionales, con ciertas excepciones, así: Los incisos 2º y 4º establecen exenciones a las rentas obtenidas bajo las siguientes condiciones: Que sean obtenidas por entidades oficiales o sociedades de economía mixta en desarrollo de las siguientes actividades: (i) Prestación de los servicios públicos domiciliarios de acueducto, alcantarillado y las de aseo y las actividades complementarias. (ii) Generación de energía eléctrica y de los servicios públicos domiciliarios de gas y de telefonía local, y su actividad complementaria de telefonía móvil rural. La exención aplica únicamente sobre las utilidades que capitalicen o que apropien como reservas para la rehabilitación, extensión y reposición de los sistemas. El inciso 3º prevé que las rentas sean obtenidas por las actividades de transmisión o distribución de energía eléctrica domiciliaria, sin ninguna otra condición. Por su parte, los párrafos 3º y 4º establecieron exenciones a las empresas generadoras de energía eléctrica bajo las siguientes condiciones: Que se establezcan a partir de la vigencia de la Ley 223 de 2005 con la finalidad exclusiva de generar energía eléctrica con base en carbones de tipo térmico y energía solar como combustible primario, y estén provistas de equipos adecuados para producir un bajo impacto ambiental. Que se reestructuren o se establezcan con la finalidad exclusiva de generar y comercializar energía eléctrica con base en el aprovechamiento del recurso hídrico y de capacidad instalada inferior a veinticinco mil (25.000) kilovatios. Como se advierte, en estas últimas exenciones, a diferencia de las que se prevén en los incisos anteriores, no se tienen en cuenta las rentas obtenidas durante el ejercicio, sino que el objeto social de la empresa se ajuste a lo previsto en la Ley. Además, revisados los antecedentes legislativos de los párrafos 3º y 4º del artículo 211 E.T., se advierte que la finalidad para crear dichas exenciones fue la de incentivar la creación de empresas generadoras de energía con base en el carbón y en el aprovechamiento del recurso hídrico.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 211

EMPRESAS DE GENERACION Y COMERCIALIZACION DE ENERGIA – La exención de tributos es para las empresas que se establezcan o reestructuren. Exención subjetiva no tiene en cuenta la clase de ingresos / RENDIMIENTOS FINANCIEROS – Al generarse como consecuencia del desarrollo del objeto secundario de la sociedad son renta exenta / PERIODO IMPRODUCTIVO DE EMPRESAS DE SERVICIOS PUBLICOS DOMICILIARIOS – los ingresos que se generen en esta etapa son renta exenta / FUSION DE SOCIEDADES – No hace que cambie el objeto social de la sociedad absorbente

La Sala observa que, como se analizó en párrafos anteriores, la exención otorgada en el párrafo 4º del artículo 211 E.T., está referida a las “empresas” que se establecieron o reestructuraron a partir del 22 de diciembre del año 1995, fecha de promulgación de la Ley 223, bajo ciertas condiciones que se concretan en que su dedicación sea exclusiva a la generación y comercialización de energía producida, que dicha energía se produjera con aprovechamiento del recurso hídrico y que la capacidad instalada fuere inferior a veinticinco mil (25.000) kilovatios. En esas condiciones, se reitera, la exención prevista en el citado

parágrafo 4° del artículo 211 E.T., es de tipo subjetivo, es decir, enfocada a la persona o entidad que desarrollara las actividades de generación y comercialización de energía, sin tener en cuenta la clase de ingresos que percibiera, pues la norma no hace referencia a las “rentas obtenidas” como si lo hizo en otros incisos del artículo 211 *íbidem*, respecto de los demás servicios públicos exentos. En este caso, los rendimientos financieros, que generaron la renta líquida declarada por \$1.214.599.000, no podían ser rechazados como renta exenta por el solo hecho de no haber sido obtenidos por las actividades de generación y comercialización de energía eléctrica, pues tal exigencia no se ajusta a lo establecido en la norma en estudio. En esas condiciones, el rendimiento financiero obtenido por la demandante encuadra dentro de aquellas actividades secundarias necesarias para desarrollar su objeto principal, pues debe entenderse que mientras una empresa está en periodo preoperativo, como ocurre en este caso, también requiere de liquidez para realizar las obras, montajes e instalaciones que le permitirán precisamente desarrollar la actividad para la cual fue constituida. el hecho de que la demandante haya absorbido una sociedad que por su razón social pareciera indicar que tiene actividades médicas, hecho no probado por la demandada, no implica que deba desarrollar el objeto social de la sociedad absorbida, pues la capacidad de la demandante está limitada al desarrollo del objeto social pactado por sus accionistas en los estatutos, de lo cual se da fe en el certificado de existencia y representación legal y sin que la demandada hubiera allegado pruebas adicionales para demostrar su argumento. Ahora bien, con ocasión de la fusión, la actora absorbió los derechos y obligaciones de la absorbida la cual se disolvió sin liquidarse en virtud de la mencionada operación, lo que no implica que necesariamente desarrolle el objeto social de esta última, aspecto que, se reitera, no fue probado y que, por el contrario, se desvirtúa con el objeto social que aparece en el certificado de existencia y representación legal de la demandante.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 211 PARAGRAFO 4

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejera ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá D. C., siete (7) de junio de dos mil doce (2012)

Radicación numero: 19001-23-31-000-2005-01185-01(18870)

Actor: GENELEC S.A. E.S.P.

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 24 de marzo de 2011, proferida el Tribunal Administrativo del Cauca, mediante la cual negó las pretensiones de la demanda.

ANTECEDENTES

El 9 de abril del año 2001, GENELEC S.A. presentó la declaración de renta por el año gravable 2000, con un saldo a favor de \$77.913.000¹.

El 7 de julio de 2003, la DIAN notificó el Requerimiento Especial 1706320030036 en el que propuso modificar la liquidación privada para desconocer la renta exenta declarada. Como consecuencia de lo anterior, liquidó el impuesto de renta a pagar en la suma de \$425.111.000, la sanción por inexactitud en \$680.176.000, para un total saldo a pagar de \$1.027.373.000².

El 24 de marzo de 2004, la Administración notificó la Liquidación Oficial de Revisión 170642004000005, en la que mantuvo las glosas propuestas en el requerimiento especial³.

Previa interposición del recurso de reconsideración, la DIAN notificó la Resolución 170012005000001, que confirmó el acto recurrido⁴.

DEMANDA

GENELEC S.A., en ejercicio de la acción del artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, solicitó la nulidad de la liquidación oficial de revisión, de la resolución que decidió el recurso de reconsideración y del requerimiento especial. A título de restablecimiento del derecho, pidió que se declare la firmeza de la liquidación privada del impuesto sobre la renta y complementarios por el año gravable 2000 y que no está obligada a pagar sanción alguna.

Citó como normas violadas, las siguientes:

- Artículo 230 de la Constitución Política

¹ Fl. 6 c.a.

² Fls. 114 a 126 c.a.

³ Fls. 152 a 165 c.a.

- Artículos 211 párrafo 4° y 647 del Estatuto Tributario.

El concepto de violación se sintetiza así:

La Administración argumentó en los actos acusados que la demandante no podía ser sujeto de la exención consagrada en el párrafo 4° del artículo 211 E.T., porque la renta obtenida proviene de ingresos financieros cuando la empresa se encontraba en período improductivo y, por consiguiente, la renta líquida no es el resultado de la generación y comercialización de energía eléctrica.

La Administración olvidó que la actora es beneficiaria de la exención consagrada en el artículo 211 E.T., porque cumple los presupuestos exigidos en el párrafo 4°, teniendo en cuenta que si la norma legal no distingue, el intérprete no está facultado para hacerlo.

La norma señala que las empresas generadoras están exentas del impuesto sobre la renta y complementarios, sin referirse en parte alguna al tipo de rentas sino al tipo de empresas destinatarias de la exención.

La demandante tiene como objeto social principal y exclusivo la generación y comercialización de energía eléctrica con base en el aprovechamiento del recurso hídrico. Además, están a la vista las instalaciones físicas (turbinas, cuartos de máquinas, etc.) en Coconuco – Puracé en el Departamento del Cauca y su capacidad instalada es inferior a 25000kw.

En el año 2000, la actora estaba en proceso preoperativo de instalación, es decir, en período improductivo. Sin embargo, en aras de un desarrollo futuro del objeto social, los fondos disponibles los puso a producir adicional y secundariamente.

La demandante no se constituyó como una sociedad de papel y prueba de ello son las instalaciones físicas y la certificación expedida por Interconexión Eléctrica S.A ISA en la que consta que la demandante cumplió todos los trámites para el registro ante el Administrador del Sistema de Intercambios Comerciales (ASIC) y que, por tanto, está debidamente registrada como comercializadora y generadora, además de estar a paz y salvo por pagos de transacciones en bolsa de energía.

⁴ Fls. 198 a 205 c.a.

Al ser legal la aplicación del párrafo 4° del artículo 211 del E.T., la renta presuntiva será igualmente exenta, por ser renta de la empresa, pues la norma nada diferente exige. La renta presuntiva es una de las clases de renta que puede aplicarse a la empresa y al ser beneficiaria de una exención subjetiva, debe entenderse que se refiere a toda clase de rentas, puesto que la ley no ha establecido ninguna distinción.

Con el rechazo de la renta exenta, la Administración incurrió en la violación del artículo 211 párrafo 4° del E.T. al desconocer el derecho que le asiste a la contribuyente de gozar de la exención pese a cumplir con la totalidad de los requisitos de la norma.

Violó igualmente el artículo 230 de la Constitución Política al imponer sanciones que desconocen la normativa vigente y que sólo tienen como sustento sus propios conceptos.

Finalmente, explicó que no hay lugar a la sanción por inexactitud por obedecer únicamente a diferencias de criterio que la hacen improcedente.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en los siguientes argumentos:

No se vulnera el artículo 230 de la Constitución Política, porque el requerimiento especial se expidió para determinar el impuesto sobre la renta con base en la renta presuntiva y obtener la renta líquida gravable del año gravable 2000, como lo acepta la sociedad. Precisó que las empresas generadoras de energía eléctrica deben hacer el cálculo de la renta presuntiva como lo hizo la actora.

Conforme al párrafo 4° del artículo 211 del E.T., para obtener la exención, la actora debe tener la finalidad exclusiva de generar y comercializar energía eléctrica y de ninguna manera admite el desarrollo de actividades distintas. En este caso, GENELEC S.A. no tiene dedicación exclusiva de generación y comercialización de energía eléctrica, por cuanto también desarrolla actividades de construcción de centros médicos y hospitales, tal como se comprueba con la

Escritura Pública N° 03147 del 15 de octubre de 1997 de la Notaría Treinta del Círculo de Bogotá.

Como lo afirma la demandante, los beneficios tributarios pueden o no ser acogidos por los contribuyentes y la única condición para hacerse beneficiario es cumplir la totalidad de los requisitos que la norma establezca.

Sin embargo, para la aplicación del párrafo 4° del artículo 211 del E.T., la demandante no tiene las características de sujeto a que la norma se refiere y, por tanto, no puede obtener el beneficio o estímulo de la renta exenta.

La actora debe prestar el servicio público con la finalidad exclusiva de generar y comercializar energía eléctrica. No puede compartir el desarrollo de esta actividad con otras como lo viene realizando, al ejecutar también construcciones de centros médicos u hospitales. Al desarrollar otras actividades, la determinación de la renta presuntiva no es exclusiva de la generación y comercialización de energía eléctrica, sino el producto de todas las rentas provenientes de las actividades compartidas.

En conclusión, como la actora no se enmarca en lo establecido en el párrafo 4° del artículo 211 del E.T., queda plenamente determinado que la Administración se sujetó a las normas aplicables y no violó el derecho de defensa y contradicción de la demandante. Al respecto, transcribió apartes de los Conceptos DIAN 125150 y 122443 de 2000 y que soportan la interpretación de la Administración Tributaria.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Cauca negó las pretensiones de la demanda por las siguientes razones:

De los documentos allegados al proceso se demuestra que la demandante tiene por objeto la generación de energía y la comercialización de energía eléctrica y que su capacidad instalada es inferior a los 25000 kilovatios. Además, que la empresa estuvo en período improductivo por el montaje que se realizó de la micro central de energía eléctrica.

En la liquidación oficial de revisión, se desconocen las rentas exentas, no por el desarrollo de las referidas actividades, sino porque dichas rentas provienen de los rendimientos financieros que soportaban los asientos contables, según lo verificado en la inspección tributaria y en la determinación oficial del tributo.

Por lo anterior, la demandante no es beneficiaria de la exención tributaria prevista en el párrafo 4° del artículo 211 del E.T., porque si la renta hubiera provenido de las actividades de generación o de comercialización de la energía, tendría derecho a la exención del impuesto de renta derivado de tal ejercicio. La Administración determinó que la renta no fue obtenida por el ejercicio de tales actividades sino porque se obtuvieron unos rendimientos financieros, entonces debe concluirse que tales rendimientos no están exentos del pago del tributo.

Explicó el *a quo* que ni siquiera en términos literales o exegéticos del párrafo 4° del artículo 211 del Estatuto Tributario, se llega a la extraña solución planteada por la demandante, pues no basta para ser beneficiario de la exención tributaria, acreditar los dos requisitos fácticos sino que el origen de la renta provenga de la generación o de la comercialización de energía eléctrica, pues lo que inspira el beneficio es el estímulo económico a ese tipo de actividades y no de otras.

Lo anterior guarda armonía con los artículos 2, 12, 14, 25, 261 y 792 del E.T., que establecen que toda sociedad de capital, como las sociedades anónimas son contribuyentes del impuesto de renta, salvo las que se encuentran exceptuadas de su pago. Dado que la sociedad estaba obligada a pagar el impuesto por los rendimientos financieros, no provenientes del ejercicio de las actividades de generación o de comercialización de energía eléctrica, es legal el cobro del impuesto y, por ende, de la sanción por inexactitud.

RECURSO DE APELACIÓN

La demandante apeló la decisión del Tribunal con base en los siguientes argumentos:

El Tribunal acepta y reconoce que la actora cumple con la totalidad de requisitos para acceder a los beneficios consagrados en el artículo 211 párrafo 4° E.T., pero niega dicho beneficio únicamente por considerar que los ingresos recibidos

por el año 2000 provienen de rendimientos financieros obtenidos durante su período improductivo, aspecto sobre el cual debe centrarse el análisis.

La procedibilidad o no del beneficio, cuando los ingresos provienen de rendimientos financieros ya fue dirimida por el Consejo de Estado mediante sentencia proferida el 17 de junio de 2004, Expediente 13729, según la cual, resulta del giro ordinario de los negocios de una sociedad tener su capital en cuentas bancarias que le producen determinados rendimientos.

De la mencionada providencia se desprende que los ingresos accesorios a la actividad económica principal no pueden tener un tratamiento distinto en virtud del principio general de derecho de que lo accesorio sigue la suerte de lo principal, pues no se trata de dos actividades diferentes sino de una sola y dichos ingresos financieros se explican por las características especiales del momento (período improductivo) y porque los dineros disponibles en caja generaron rendimientos financieros para poder garantizar la viabilidad del negocio a futuro. Prueba de que la sociedad desarrolla una única actividad económica es el RUT en el que se observa el código de actividad 4010 "Generación de energía eléctrica", que ha tenido desde el momento de su constitución.

La demandante insistió en que la aludida sentencia del Consejo de Estado, deja ver claramente el error en que incurrió la Administración y el Tribunal, cuando en forma errada consideran que ingresos como los provenientes de rendimientos financieros u otros que no provengan directamente de la producción y comercialización de energía eléctrica están gravados.

El Tribunal olvidó que la demandante es beneficiaria de la exención consagrada en el artículo 211 parágrafo 4° del E.T., por el cumplimiento de los requisitos establecidos en esa norma, los cuales son de carácter subjetivo, y están dirigidos únicamente a las empresas que reúnan los requisitos de la norma, los cuales el *a quo* aceptó porque fueron cumplidos por la actora en su totalidad.

El segundo inciso del artículo 211 E.T. hace referencia a una exención objetiva, es decir sobre las rentas. Por el contrario, el parágrafo 4° de dicha norma, en el cual se basó la demandante, es una exención totalmente subjetiva, para cuya aplicación basta con que se cumplan los requisitos allí previstos. Las exenciones subjetivas no tienen en cuenta el tipo o clase de ingresos que genera la renta, como si podría

ocurrir con las exenciones objetivas, sino que el sujeto a que se dirigen cumpla la totalidad de los requisitos establecido en la norma, lo cual acepta el Tribunal en el fallo.

Por otro lado, no hay inexactitud alguna por cuanto no se presentaron los supuestos legales para sancionar, razón por la cual se debe desechar. El Tribunal manifestó estar de acuerdo con la sanción por inexactitud, no obstante que en la página 6 del fallo acepta que se presentan diferencias de interpretación entre la Administración y la demandante, entonces, debió levantar la sanción.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró lo expresado en el recurso de apelación y agregó que la exención del parágrafo 4° del artículo 211 del E.T., se consagra en razón de la calidad del sujeto y la actividad que desarrolla, es decir, se reconoce una exención total sobre el 100% de sus rentas provenientes de la actividad de generación y comercialización de energía o de sus actividades conexas. Luego, el carácter de exenta del impuesto de renta, surge del hecho de constituirse como una empresa dedicada a prestar el servicio público de energía, esto es, en razón del sujeto y respecto del objeto, o sea de la actividad.

Respalda lo anterior, lo expresado por la Corte Constitucional en la sentencia C-188 de 1998 mediante la cual declaró exequible el artículo 97 de la Ley 223 de 1995 que modificó el artículo 211 del Estatuto Tributario, en el sentido de que si el legislador exonera del impuesto a algunos sujetos como las entidades prestadoras de servicios públicos domiciliarios, debe entenderse que las rentas obtenidas en el curso de la actividad correspondiente son exentas.

La procedencia de la exención del impuesto de renta, respecto de utilidades o ingresos que provengan del ejercicio de actividades distintas a la actividad principal que señala la norma que reconoce el beneficio, como serían las obtenidas por rendimientos financieros o utilidades de capital por créditos o inversiones realizadas, ha sido reconocida por el Consejo de Estado, considerando que tales actividades son complementarias de la actividad principal.

Si bien no desarrolló su objeto social principal en el año gravable 2000, por estar en período improductivo, existe el elemento de conexidad entre el objeto social

principal y los actos directamente relacionados con el mismo, es decir, que los ingresos que recibió por rendimientos financieros en ese período gravable, no provienen de una actividad distinta a la contenida en su objeto social, sino de la necesidad de invertir sus recursos financieros, con la finalidad de obtener rendimientos.

Para lograr el desarrollo de su objeto social y la consecución de la finalidad propuesta, el objeto social de la sociedad la habilita para ejecutar varias actividades, pero ninguna referida a la actividad financiera, por tanto, los rendimientos financieros recibidos no corresponden al desarrollo de una actividad adicional a las autorizadas en su objeto social, sino que se entiende incluida, en cuanto constituye un medio para lograr la ejecución del objeto social.

Conforme con el artículo 20 del Código de Comercio, lo que determina la actividad de una sociedad, es el objeto social principal, pues el secundario es inherente a toda persona jurídica como simple mecanismo de protección del patrimonio social y para proveerle las herramientas mínimas para interactuar en el ámbito comercial.

En cuanto a la sanción por inexactitud impuesta, no se configuran los hechos que tipifica el artículo 647 del E.T. como sancionables, porque los fundamentos expuestos en la demanda y en el recurso de apelación, permiten demostrar la procedencia de la exención a la renta declarada por la sociedad demandante. GENELEC S.A. informó en su declaración de renta la totalidad de los ingresos percibidos en el año gravable 2000 por rendimientos financieros, los que están debidamente registrados en su contabilidad y puso a disposición de la Administración toda la información contable, la cual fue analizada por la entidad y sirvió de soporte probatorio a las decisiones adoptadas en los actos acusados.

Situación diferente es que la Administración considerara que los ingresos declarados están gravados, a partir de una inadecuada interpretación, caso en el cual, se configura una diferencia de criterios sobre el derecho aplicable, causal de exoneración de la sanción por inexactitud prevista en el artículo 647 del E.T., que se fundamenta en las diferentes interpretaciones que surgen del tenor literal del artículo 211 íb.

La **demandada** manifestó que de conformidad con el párrafo 4° del artículo 211 del E.T., para obtener el beneficio de renta exenta, la sociedad debe constituirse para prestar el servicio público con la finalidad exclusiva de generar y comercializar energía eléctrica, luego, si desarrolla actividades diferentes, la determinación de la renta presuntiva no es exclusiva de la generación y comercialización de energía eléctrica, sino producto de todas las rentas provenientes de las actividades compartidas. Según el concepto 030984 de 1999, la finalidad exclusiva quiere decir “único, sólo, excluyendo a cualquier otro” es decir no admite la realización de actividades distintas a “generar y comercializar” para acceder al beneficio fiscal.

En este orden de ideas, como el mismo demandante admitió que las rentas sobre las cuales efectuó la exención provienen de rendimientos financieros y no de la producción y comercialización de energía eléctrica, debe mantenerse la decisión del fallador de instancia, dado que los actos administrativos atacados no tienen vicios de ilegalidad ni en la forma de expedición ni en el fondo del asunto, pues la Administración dio correcta aplicación a la norma pertinente.

Frente al argumento según el cual el artículo 211 párrafo 4° del Estatuto Tributario no señala como requisito para la procedencia de la exención el tipo de ingreso sino que se refiere únicamente a la clase de persona sobre la cual se aplica, es decir, que sea una empresa de servicios públicos constituida para generar y comercializar energía eléctrica, independientemente de que los ingresos se generen por actividades diferentes, tal aseveración no tiene sustento jurídico, toda vez que del texto mismo de la norma se deduce que la exención se aplica para el impuesto de renta directamente, dada la exclusividad de la actividad que debe desarrollar la empresa de servicios públicos y que sobre las rentas complementarias no debe utilizarse la regulación tributaria aplicable a las rentas por generación y comercialización de energía eléctrica.

El **Ministerio Público** solicita revocar la sentencia apelada por las siguientes razones:

La Administración hace una interpretación del artículo 211 del Estatuto Tributario, a partir del hecho de que las rentas exentas son aquellas que provienen de la generación y comercialización de la energía eléctrica. Esta interpretación resulta contraria al contenido de dicha norma, la cual consagra la exención para las empresas generadoras constituidas para prestar el servicio público con la finalidad

exclusiva de generar y comercializar energía eléctrica con base en el recurso hídrico y según el límite de kilovatios allí previstos, es decir, que el párrafo 4º, no tuvo en cuenta solamente las “rentas” provenientes de esa actividad, como ocurrió en los demás incisos del artículo 211 del citado Estatuto.

Si bien para efectos de la exención, la empresa generadora debe constituirse con la finalidad exclusiva de generar y comercializar energía eléctrica en las condiciones señaladas en la norma, esto es, que no desarrolle una actividad diferente a esa, en la inspección tributaria realizada por la Administración no se encontró que la actora se dedicara a una actividad financiera en forma paralela a su objeto principal.

La Administración reconoció en la liquidación oficial de revisión, que la sociedad no había obtenido rentas desde su constitución hasta diciembre de 2000, sino por la explotación financiera del capital. El rechazo fue solamente a partir de la interpretación del párrafo 4º del artículo 211 E.T., pues la Administración reconoció que tales ingresos fueron obtenidos de la rentabilidad del capital y no de una actividad ajena, lo que coincide con lo manifestado por la actora en la demanda, acerca de encontrarse en período improductivo para el año 2000.

En esas condiciones, no se podía desconocer la exención de los ingresos percibidos por rendimientos financieros, en cuanto el artículo 211 del E.T., no la restringió a las “rentas” provenientes de la prestación y comercialización de energía eléctrica, sino que la estableció en beneficio de la “empresa” que tuviera exclusivamente esta finalidad. No se comprobó que la actora hubiera desempeñado una actividad distinta de la cual hubiera obtenido los ingresos rechazados.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala decidir la legalidad de los actos acusados que modificaron la declaración privada del impuesto de renta del año gravable 2000, presentada por GENELEC S.A. E.S.P.

En concreto, debe determinarse si la demandante, al no haber obtenido ingresos en desarrollo del objeto social de generación y comercialización de energía podía tomar como renta exenta los rendimientos financieros obtenidos durante el año

gravable 2000, con fundamento en el parágrafo 4° del artículo 211 del Estatuto Tributario.

Previo al análisis del estudio de fondo propuesto, la Sala estima pertinente precisar dos aspectos:

1. Dentro de las pretensiones de la demanda, está la solicitud de nulidad del requerimiento especial que no es objeto de control judicial por tratarse de un acto de simple trámite que no crea una situación jurídica de carácter particular⁵, por lo tanto, no es procedente solicitar su nulidad y, en esas condiciones, la Sala se declarará inhibida para conocer de fondo respecto de la legalidad del Requerimiento Especial, aspecto frente al cual guardó silencio el *a quo*.
2. De otra parte, de la revisión de la declaración privada del impuesto de renta del año gravable 2000⁶, se advierte que la demandante determinó la base gravable del impuesto por el sistema ordinario de depuración de la renta, toda vez que liquidó una renta líquida de \$1.214.599.000 y como renta presuntiva la suma de \$1.126.996.000

En el acta de iniciación de la inspección tributaria, los funcionarios solicitaron a la contribuyente informar por escrito por qué no determinó la renta presuntiva del año gravable 2000⁷, tal situación fue aclarada en la respuesta al requerimiento ordinario que por ese motivo se expidió y en la que la demandante, con base en la declaración del impuesto informó que *“Si se determinó renta presuntiva por un valor de \$1.126.996.000”*⁸.

En esas condiciones, no hace parte de la discusión si la renta presuntiva también puede ser objeto de la exención prevista en el artículo 211 E.T., por no ser este el caso⁹.

Precisado lo anterior, procede la Sala a analizar el asunto de fondo.

⁵ Sentencia de fecha 18 de marzo de 2010, M.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia, Expediente No. 17452; Sentencia de fecha 30 de abril de 2009, M.P. Dr. Héctor Romero Díaz, Expediente No. 16310.

⁶ Fl. 6 c.a.

⁷ Fl. 93 c.a.

⁸ Fl. 95 c.a.

⁹ De la revisión de los antecedentes administrativos, se advierte que tal discusión está planteada pero respecto de la declaración del año gravable 2001 en la que se liquidó el impuesto por renta presuntiva. (fl. 27 c.a.)

Rentas exentas para las empresas de servicios públicos domiciliarios

El artículo 211 del Estatuto Tributario, en la versión vigente para el año gravable 2000¹⁰, señalaba:

ARTICULO 211. EXENCIÓN PARA EMPRESAS DE SERVICIOS PUBLICOS DOMICILIARIOS. *Todas las entidades prestadoras de servicios públicos son contribuyentes de los impuestos nacionales, en los términos definidos por el Estatuto Tributario, con las excepciones que se establecen a continuación.*

Las rentas provenientes de la prestación de los servicios públicos domiciliarios de acueducto, alcantarillado y las de aseo cuando sean obtenidas por entidades oficiales o sociedades de economía mixta, y las actividades complementarias de los anteriores servicios determinadas en la Ley 142 de 1994, están exentas del impuesto sobre la renta y complementarios por un período de siete (7) años a partir de la vigencia de esta Ley, sobre las utilidades que capitalicen o que apropien como reservas para la rehabilitación, extensión y reposición de los sistemas.

Gozarán de esta exención, durante el mismo período mencionado, las rentas provenientes de la transmisión o distribución domiciliaria de energía eléctrica. Para tal efecto, las rentas de la generación y de la distribución deberán estar debidamente separadas en la contabilidad.

Así mismo, las rentas provenientes de la generación de energía eléctrica y las de los servicios públicos domiciliarios de gas y de telefonía local, y su actividad complementaria de telefonía móvil rural, cuando éstas sean obtenidas por entidades oficiales o sociedades de economía mixta, estarán exentas del impuesto sobre la renta y complementarios por un término de ocho (8) años, sobre las utilidades que capitalicen o que apropien como reservas para la rehabilitación, extensión y reposición de los sistemas, de acuerdo con los siguientes porcentajes:

(...)

PARAGRAFO 1o. Para efectos de la sobretasa en el sector del gas (...).

PARAGRAFO 2o. Para los efectos de la sobretasa o contribución especial en el sector eléctrico de que trata el artículo 47 de la Ley 143 de 1994 (...).

PARAGRAFO 3o. **Las empresas generadoras que se establezcan a partir de la vigencia de esta Ley y cuya finalidad sea exclusivamente la generación de energía eléctrica con base en carbones de tipo térmico y energía solar como combustible primario, y estén provistas de equipos adecuados para producir un bajo impacto ambiental, estarán exentas del impuesto de renta y complementarios por un término de veinte (20) años.**

PARAGRAFO 4o. Las empresas generadoras que se reestructuren o se establezcan con la finalidad exclusiva de generar y comercializar energía eléctrica con base en el aprovechamiento del recurso hídrico y de capacidad instalada inferior a veinticinco mil (25.000) kilovatios, estarán exentas del impuesto de renta y complementarios por un término de veinte (20) años a partir de la vigencia de esta Ley. Esta exención debe ser concordante con la retención en la fuente en lo referente a las entidades no sujetas a retención.

PARAGRAFO 5o. *Se entiende que los beneficios previstos en este artículo también serán aplicables con los porcentajes y el cronograma consagrados en el mismo, a los excedentes o utilidades que transfieran a la nación las empresas de servicios públicos domiciliarios". (Resalta la Sala)*

¹⁰ Esta norma fue modificada por el artículo 13 de la Ley 633 de 2000. Los párrafos 2º y 3º fueron modificados y adicionados por la Ley 1430 de 2010.

Esta norma establece en el inciso 1º, como *regla general*, que todas las empresas de servicios públicos están sometidas a los impuestos nacionales, con ciertas *excepciones*, así:

1. Los incisos 2º y 4º establecen exenciones a las **rentas obtenidas** bajo las siguientes condiciones:
 - a) Que sean obtenidas por entidades oficiales o sociedades de economía mixta en desarrollo de las siguientes actividades:
 - (i) Prestación de los servicios públicos domiciliarios de acueducto, alcantarillado y las de aseo y las actividades complementarias.
 - (ii) Generación de energía eléctrica y de los servicios públicos domiciliarios de gas y de telefonía local, y su actividad complementaria de telefonía móvil rural.
 - b) La exención aplica únicamente sobre las utilidades que capitalicen o que apropien como reservas para la rehabilitación, extensión y reposición de los sistemas.
2. El inciso 3º prevé que las rentas sean obtenidas por las actividades de transmisión o distribución de energía eléctrica domiciliaria, sin ninguna otra condición.

De las anteriores exenciones se advierte que se imponen condiciones respecto del hecho que genera las rentas y, en algunos casos, de las personas que las obtienen.

3. Por su parte, los párrafos 3º y 4º establecieron exenciones a las **empresas generadoras de energía eléctrica** bajo las siguientes condiciones:
 - a) Que se establezcan a partir de la vigencia de la Ley 223 de 2005 con la finalidad exclusiva de generar energía eléctrica con base en carbones de tipo térmico y energía solar como combustible primario, y estén provistas de equipos adecuados para producir un bajo impacto ambiental.
 - b) Que se reestructuren o se establezcan con la finalidad exclusiva de generar y comercializar energía eléctrica con base en el aprovechamiento del

recurso hídrico y de capacidad instalada inferior a veinticinco mil (25.000) kilovatios.

Como se advierte, en estas últimas exenciones, a diferencia de las que se prevén en los incisos anteriores, no se tienen en cuenta las *rentas obtenidas* durante el ejercicio, sino que el objeto social de la empresa se ajuste a lo previsto en la Ley.

En esas condiciones, las exenciones consagradas en los párrafos 3º y 4º son de tipo subjetivo por depender únicamente del tipo de persona o entidad que se constituya sin que la clase de ingresos obtenidos tenga incidencia en la procedibilidad o no del beneficio tributario, porque sobre este último aspecto la norma nada dispuso¹¹.

Además, revisados los antecedentes legislativos de los párrafos 3º y 4º del artículo 211 E.T., se advierte que la finalidad para crear dichas exenciones fue la de incentivar la creación de empresas generadoras de energía con base en el carbón y en el aprovechamiento del recurso hídrico¹².

Caso concreto

En el *sub lite*, la Administración Tributaria desconoció la renta exenta declarada por GENELEC S.A. E.S.P. por el año gravable de 2000 por valor de \$1.214.599.000 correspondiente a los rendimientos financieros obtenidos por la sociedad durante tal año, con fundamento en el párrafo 4º del artículo 211 E.T. En los actos acusados, se sustentó el rechazo en que las rentas obtenidas correspondían a rendimientos financieros, es decir, no provenían de la generación

¹¹ Dentro de las diferentes clases de exenciones la doctrina ha distinguido, la siguiente: **Exenciones subjetivas**, son aquellas en que la circunstancia neutralizante es un hecho o situación que se refiere directamente a la persona (física o ideal) del destinatario legal tributario. **Exenciones objetivas**, son aquellas en que la circunstancia enervante está directamente relacionada con los bienes que constituyen la materia imponible, sin influencia alguna de la "persona" del destinatario legal tributario VILLEGAS, Héctor Belisario. Curso de finanzas, derecho financiero y tributario. Editorial ASTREA, 8ª edición, 2002.

¹² En efecto, en las discusiones del artículo 97 de la Ley 223 de 1995, se expuso lo siguiente: "*Interpela el Senador Hugo Serrano: (...) el grave problema que tiene el sector eléctrico es que el sector privado no quiere participar en los desarrollos hídricos de la Nación, por muchos factores, en primer lugar, porque hay muchas agencias del Estado que tienen que ver con el sector eléctrico y, en segundo lugar, porque la legislación no permite o no facilita que el sector privado participe en los desarrollos, (...)*". Palabras del Senador Carlos Martínez Simahán: *(...) toda la empresa privada está dirigida, todo el capital privado está dirigido a las térmicas y de gas, porque tienen una capacidad de recuperación rápida y de construcción rápida, las hidroeléctricas se demoran cinco o siete años en construir, (...)*". Palabras del Senador Luis Guillermo Vélez: *(...) Vamos, entonces, yo creo que no hay problema señor Presidente que se modifique en cuanto a las existentes y sea simplemente motivo de estímulo para que se creen nuevas (...)*". Además se observa que incluso el propio Legislador previó que su construcción requería aproximadamente de 4 o 5 años para poder entrar en funcionamiento y, aún así, estableció la exención por el solo hecho de la creación o establecimiento de la empresa con la única condición de que su objeto fuera exclusivo en la generación o comercialización de

y comercialización de energía, pues durante el año gravable 2000 la empresa no desarrolló tal actividad por estar en período improductivo.

De las pruebas aportadas al proceso para controvertir el único requisito cuestionado por la Administración, se advierte:

- Constancia expedida el 26 de mayo de 2005 por INTERCONEXIÓN ELÉCTRICA S.A. ISA¹³, en la que se señala que GENELEC S.A. cumplió todos los trámites para el registro ante el SIC definidos en la Resolución CREG-024 de 1995 y, por tanto, está debidamente registrada ante el Administrador del Sistema de Intercambios Comerciales –ASIC-¹⁴ como comercializador y generador. Además, que se encuentra a paz y salvo por los pagos de las transferencias en la Bolsa de Energía.

- Certificado de existencia y representación legal expedido por la Cámara de Comercio del Cauca sede principal, el 1º de abril de 2002¹⁵, en el que el objeto social establece:

“El objeto social principal de la sociedad consiste exclusivamente en la generación y comercialización de energía eléctrica con base en recursos hídricos. El objeto social secundario de la sociedad estará conformado por todos los actos necesarios para el desarrollo del objeto social principal tales como: a. Comprar, vender, importar, fabricar, transformar, construir, diseñar, dar y tomar en arriendo o consignación toda clase de bienes. b. Ejercer los derechos derivados de la existencia de la sociedad y de las actividades de esta. c. Adquirir y cumplir las obligaciones derivadas de la existencia de la sociedad y de su actividad social. d. Con respecto a todos ellos celebrar toda clase de contratos y convenios, ejemplo: de mutuo, con o sin intereses o garantías, de suministros y todos los que resulten necesarios al respecto; otorgar poderes; otorgar y recibir concesiones, privilegios y similares y todas las demás actividades complementarias, necesarias para desarrollar el objeto principal de esta empresa”. (Resalta la Sala)

- Certificado del revisor fiscal en el que deja constancia de que la empresa se constituyó el 19 de diciembre de 1996, y permaneció en período improductivo hasta el 14 de diciembre de 2001, lapso en el que desarrolló obras de infraestructura y montaje. Además, que la empresa comenzó las

energía con base en el recurso hídrico y con una capacidad inferior a 25.000 kilovatios. GACETA DEL CONGRESO. No. 472. 19 de diciembre de 1995, p. 14 y 32.

¹³ FL. 63 c.p.

¹⁴ El artículo 1º de la Resolución CREG 024 de 1995 (julio 13) de la Comisión de Regulación de Energía y Gas define el “Administrador del Sistema de Intercambios Comerciales” de la siguiente manera: “Dependencia del Centro Nacional de Despacho adscrita a Interconexión Eléctrica S.A. “E.S.P.”, encargada del registro de los contratos de energía a largo plazo; de la liquidación, facturación, cobro y pago del valor de los actos o contratos de energía en la bolsa por generadores y comercializadores; del mantenimiento de los sistemas de información y programas de computación requeridos; y del cumplimiento de las tareas necesarias para el funcionamiento adecuado del Sistema de Intercambios Comerciales (SIC)”.

¹⁵ Fls. 13 y 14 c.a.

ventas de energía eléctrica el 15 de diciembre de 2001 por la suma de \$ 65.632.370¹⁶, de la cual se aportaron las respectivas facturas¹⁷.

- Relación detallada del saldo de los rendimientos financieros percibidos durante el año gravable 2000, suscrita por el representante legal por valor de \$ 1.027.759.337¹⁸.

Es de anotar que la DIAN, en ninguna de las actuaciones adelantadas objetó o desvirtuó las pruebas relativas al periodo improductivo de la empresa durante el año 2000 y que los ingresos declarados como exentos provinieron de los conceptos informados por la contribuyente¹⁹.

La Sala observa que, como se analizó en párrafos anteriores, la exención otorgada en el parágrafo 4º del artículo 211 E.T., está referida a las “empresas” que se establecieron o reestructuraron a partir del 22 de diciembre del año 1995²⁰, fecha de promulgación de la Ley 223, bajo ciertas condiciones que se concretan en que su dedicación sea exclusiva a la generación y comercialización de energía producida, que dicha energía se produjera con aprovechamiento del recurso hídrico y que la capacidad instalada fuere inferior a veinticinco mil (25.000) kilovatios.

En esas condiciones, se reitera, la exención prevista en el citado parágrafo 4º del artículo 211 E.T., es de tipo subjetivo, es decir, enfocada a la persona o entidad que desarrollara las actividades de generación y comercialización de energía, sin tener en cuenta la clase de ingresos que percibiera, pues la norma no hace referencia a las “rentas obtenidas” como si lo hizo en otros incisos del artículo 211 *ídem*, respecto de los demás servicios públicos exentos.

En este caso, los rendimientos financieros, que generaron la renta líquida declarada por \$1.214.599.000, no podían ser rechazados como renta exenta por el solo hecho de no haber sido obtenidos por las actividades de generación y

¹⁶ Fl. 17 c.a.

¹⁷ Fls. 18 a 20 c.a.

¹⁸ Ver folios 101 a 104 c.a.1

¹⁹ Según información suministrada por la contribuyente a la DIAN, el valor de los intereses y rendimientos financieros por el año 2000 según los registros contables estaba conformado así: Farmasanitas \$ 724.244.094, Clínica Colsanitas \$ 66.429.291, Soprinca \$ 225.537.500, Fiducomercio \$ 544.505, Heymocol Ltda \$ 1.003.947

²⁰ La Ley 223 de 1995 fue publicada en el Diario Oficial 42160 del 22 de diciembre de 1995

comercialización de energía eléctrica, pues tal exigencia no se ajusta a lo establecido en la norma en estudio.

La Sala reitera el criterio jurisprudencial invocado por la demandante, en el que en un caso similar, se indicó:

“..Así las cosas, la Sala observa que si bien la demandada en los actos impugnados determinó que los ingresos provenientes de rendimientos financieros, descuentos comerciales condicionados, reintegro y recuperación de fletes, diversos, reintegros de costos y gastos, Cert, aprovechamientos y aproximación al peso, no provenían de actividades relacionadas con el objeto social de la contribuyente, tal conclusión no se encuentra soportada en pruebas que permitieran deducir que dichos ingresos fueron obtenidos por el desarrollo de actividades ajenas a su objeto, máxime cuando consta en los antecedentes administrativos que adelantó inspección contable y solicitó documentos de la sociedad actora.

Por el contrario esta Corporación advierte que los ingresos rechazados por la entidad demandada corresponden a actividades que la sociedad actora desarrolla para cumplir su objeto social o están involucradas dentro de los actos propios de éste en cuanto hacen parte de las actividades que se requieren para llevarlo a cabo. En efecto, como lo expuso la parte demandante, resulta del giro ordinario de los negocios de una sociedad tener su capital en cuentas bancarias las cuales les producen determinados rendimientos. Además ingresos como los descuentos comerciales condicionados, reintegro y recuperación de fletes, diversos, reintegros de costos y gastos, Cert y aprovechamientos constituyen recursos que la sociedad bien pudo obtener del desarrollo de la actividad editorial, máxime cuando como en el caso el objeto social incluye como actividad principal la venta de libros. A lo anterior se suma que en el caso de la investigación fiscal no se demostró que dichos ingresos hayan sido producto de actividades ajenas al objeto social de la contribuyente...”²¹.

La anterior jurisprudencia es aplicable al caso, pues aunque en esa oportunidad se refería a la renta exenta de una empresa editorial, la obtención de rendimientos financieros por la inversión del capital poseído en el período gravable 2000, no desvirtúa que la demandante hubiere desarrollado la actividad de generación y comercialización de energía eléctrica, ni la norma que consagra la exención condiciona la clase de ingresos susceptibles de ser exceptuados, por ser la exención de carácter subjetivo.

Los ingresos extraordinarios no demuestran de ninguna manera que la empresa haya desarrollado actividades ajenas al supuesto fáctico que daba derecho a la exención, lo único que demuestra es que el ente económico obtuvo ingresos no derivados del objeto social principal. Los ingresos extraordinarios que cuestiona la Administración Tributaria son importes que habitualmente se reciben por las empresas, cuando como en el caso de autos, disponen de recursos patrimoniales que financieramente no conviene mantener inactivos e improductivos.

²¹ Sentencia del 17 de junio de 2004 expediente 13729 M.P. María Inés Ortiz Barbosa

En efecto, del artículo 99 del Código de Comercio que establece la capacidad de la sociedad, se desprende que el objeto social se divide en uno *principal*, conformado por todas las actividades que forman parte de la empresa y otro *secundario*, compuesto por todos aquellos actos que sirven de medio para cumplir tales actividades principales.

En esas condiciones, el rendimiento financiero obtenido por la demandante encuadra dentro de aquellas actividades secundarias necesarias para desarrollar su objeto principal, pues debe entenderse que mientras una empresa está en periodo preoperativo, como ocurre en este caso, también requiere de liquidez para realizar las obras, montajes e instalaciones que le permitirán precisamente desarrollar la actividad para la cual fue constituida.

Ahora bien, el hecho de que la demandante no hubiere obtenido ingresos por estar en un período preoperativo de instalación y montaje, que le impedía percibir ingresos por el desarrollo de su objeto social principal, es una circunstancia que tampoco tiene el alcance de enervar el derecho a gozar de la exención, ya que ni la obtención de rentas y mucho menos el origen de ellas, era el supuesto consagrado en la norma para acceder al beneficio.

Además, no debe perderse de vista que la intención del Legislador fue la de estimular la creación de este tipo de empresas, lo cual implicaba que durante los primeros años de su constitución no se generaran rentas por su actividad, como se previó desde la discusión en el Congreso del artículo 211 E.T.

De otra parte, en la contestación de la demanda, la Administración afirmó que la actora, no obstante el objeto social, no tiene dedicación exclusiva de generación y comercialización de energía eléctrica, porque paralelamente desarrolla actividades de construcción de centros médicos y hospitales, tal como se comprueba con la Escritura Pública N° 03147 del 15 de octubre de 1997 de la Notaría Treinta del Círculo de Bogotá.

Lo alegado por la demandada solo encuentra sustento en el certificado de existencia y representación legal, en el que consta que con la escritura pública a

que hace mención la DIAN, fue registrada la fusión por absorción de la actora con Industrial de Insumos Médicos S.A. – INSUMED S.A. (absorbida).

Sobre este punto se advierte, que el hecho de que la demandante haya absorbido una sociedad que por su razón social pareciera indicar que tiene actividades médicas, hecho no probado por la demandada, no implica que deba desarrollar el objeto social de la sociedad absorbida, pues la capacidad de la demandante está limitada al desarrollo del objeto social pactado por sus accionistas en los estatutos, de lo cual se da fe en el certificado de existencia y representación legal²² y sin que la demandada hubiera allegado pruebas adicionales para demostrar su argumento.

Ahora bien, con ocasión de la fusión, la actora absorbió los derechos y obligaciones de la absorbida la cual se disolvió sin liquidarse en virtud de la mencionada operación, lo que no implica que necesariamente desarrolle el objeto social de esta última, aspecto que, se reitera, no fue probado y que, por el contrario, se desvirtúa con el objeto social que aparece en el certificado de existencia y representación legal de la demandante.

En esas condiciones, los argumentos expuestos en los actos administrativos por los cuales se rechazó la exención solicitada por la demandante no se ajustan a lo dispuesto en el parágrafo 4º del artículo 211 E.T.

En consecuencia, la Sala revocará la decisión del Tribunal que negó las pretensiones de la demanda y, en su lugar, anulará la liquidación oficial de revisión y la resolución que decidió el recurso de reconsideración. A título de restablecimiento del derecho, se declarará en firme la liquidación privada del impuesto de renta del año gravable 2000 presentada por la actora.

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

FALLA

²² Art. 99 C. Co.

1. **REVÓCASE** la sentencia apelada del 24 de marzo de 2011 proferida por el Tribunal Administrativo del Cauca. En su lugar se dispone:
2. **DECLÁRASE inhibida** la Sala para pronunciarse de fondo respecto del Requerimiento Especial 1706320030036 del 7 de julio de 2003 expedido por la División de Fiscalización Tributaria de la Administración de Impuestos de Popayán.
3. **ANÚLANSE** la Liquidación Oficial de Revisión 170642004000005 del 19 de marzo de 2004 y la Resolución 170012005000001 del 24 de febrero de 2005. por medio de las cuales la Administración de Impuestos Aduanas Nacionales de Popayán determinó el impuesto sobre la renta a cargo de GENELEC S.A. E.S.P. por el año gravable 2000.
4. A título de restablecimiento del derecho, **DECLÁRASE** en firme la liquidación privada del impuesto sobre la renta presentada por GENELEC S.A. E.S.P. por el año gravable 2000.

Cópiese, notifíquese, devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

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

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS
Presidente de la Sección

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ