



REPÚBLICA DE COLOMBIA
RAMA JUDICIAL DEL PODER PÚBLICO
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DEL CAUCA

Popayán, dieciséis (16) de julio de dos mil veinte (2020).

SENTENCIA TA-DES002 -ORD. 106-2020

Magistrado Ponente: NAUN MIRAWAL MUÑOZ MUÑOZ

EXPEDIENTE No. 19001-23-33-002-2018-00286-00
DEMANDANTE: VATIA S.A. ESP
DEMANDADO: MUNICIPIO DE GUACHENÉ CAUCA
MEDIO DE CONTROL: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

Decide el Tribunal la demanda presentada por VATIA S.A. ESP, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, en contra del municipio de Guachené- Cauca.

I. ANTECEDENTES

1. La demanda¹

La Compañía VATIA SA ESP, por intermedio de apoderado judicial, presentó demanda de nulidad y restablecimiento del derecho, con el fin de obtener las siguientes declaraciones y condenas:

“PRIMERO: Se declare la NULIDAD de la Resolución Nro. 086 del 10 de septiembre de 2018 proferida por la Tesorera Municipal de Guachené, por medio de la cual se expide liquidación oficial de revisión a la declaración privada del Impuesto de Industria y Comercio y Complementarios, del año gravable 2016 presentada por VATIA SA ESP.

SEGUNDO: Que, como consecuencia de lo anterior, se RESTABLEZCA el derecho de VATIA y se declare que ésta no está obligada a pagar los valores ni cualquier concepto señalados en los actos administrativos demandados, dejando en firme y ajustadas a derecho la liquidación privada del Impuesto de Industria y Comercio y Complementarios (en adelante “ICA”) junto con su corrección declarado para el año 2016.

¹ Folios 1 a 38 del Cuaderno Principal 1

TERCERO: Se *CONDENE* en costas a la entidad demandada".

1.1. Los hechos

Como fundamento de sus pretensiones, la parte demandante expuso:

VATIA SA ESP, es una empresa de generación y comercialización de energía eléctrica.

Ninguna de sus plantas generadoras está ubicada en la jurisdicción del municipio de Guachené- Cauca.

Para el año 2016 VATIA suministraba energía a Minatruck Ltda y a Carvajal Pulpa y Papel S.A.

Manifestó que, tratándose de energía propia y vendida a través de contrato bilateral, no se debían tener en cuenta los ingresos obtenidos por dicha transacción, en razón a que dicho tributo se canceló al momento en que se generó la energía en cada central hidroeléctrica.

Refirió que el 17 de abril de 2018 recibió la Resolución N° 024 de 2018, mediante la cual, la entidad demandada formuló un requerimiento especial en el que propuso corregir las declaraciones privada de ICA de los años gravables 2015 y 2016.

Señaló que la diferencia entre la declaración presentada y la formulada por la demandada, radica principalmente en la totalidad de ingresos gravados por actividad principal.

Ante el requerimiento Especial N° 024 de 2018, la parte demandante presentó oposición mediante escrito presentado el 13 de julio de 2018.

En la respuesta aclaró que para la declaración y liquidación ICA 2016, omitió tener en cuenta de forma involuntaria e inconsciente los ingresos derivados del servicio de energía prestado a Propulsora S.A, los cuales fueron declarados en el municipio de Caloto. Razón por la que procedió a la corrección en la declaración del ICA del 2016 incluyendo en la base gravable lo obtenido por la venta de energía a Propulsora S.A, pagando el reajuste junto a las sanciones por inexactitud e interés moratorios.

EXPEDIENTE No.
DEMANDANTE:
DEMANDADO:
MEDIO DE CONTROL:

19001-23-33-002-2018-00286-00
VATIA S.A. ESP
MUNICIPIO DE GUACHENÉ CAUCA
NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

Mediante Resolución N° 086 de 10 de septiembre de 2018 la tesorera municipal efectuó la liquidación de aforo, determinado que el saldo por pagar sería por la suma de \$ 1.201.500.000

1.2 Normas Violadas y Concepto De Violación.

La parte demandante estimó vulneradas las siguientes normas

- Artículos 4, 6, 28, 29, 121, 209, 237, 363 de la Constitución Política
- Legales y reglamentarias: artículo 7 Ley 56 de 1981, artículo 51 Ley 383 de 1997, artículos 33 a 37 Ley 14 de 1983, artículo 119 Ley 484 de 1998, artículo 89 Ley 142 de 1994, artículo 181 Ley 1607 de 2012, artículo 642, 643, 651, 716 del Estatuto Tributario Nacional, Ley 1386 de 2010, artículo 38 Decreto 2649 de 1993, artículo 57 Decreto 2117 de 1992, artículo 11 Decreto 1265 de 1999, Decreto 387 de 1997.
- Regulatorias: Resolución CREG 119 de 2007, Resolución CREG 031 de 1997.
- Acuerdo 031 de 2012 (Estatuto Tributario Municipal)

Consideró que debe declarar la nulidad de la sanción por no enviar información, por cuanto la misma se justificó ante la falta de respuesta a la petición del 18 de diciembre de 2017, elevada por la entidad demandada, debido a que la naturaleza de su empresa es privada y que sólo está obligada a responder las peticiones presentadas por sus usuarios en relación con la prestación del servicio público.

Manifestó frente a Propulsora S.A que al momento en que la demandante dio respuesta al requerimiento tenía registrado que el usuario se ubicaba en el municipio de Caloto, declarando y liquidando en dicho municipio los ingresos obtenidos por venta de energía, razón por la cual procedió a reconocer el error y efectuó la corrección de la declaración no solo para el pago del tributo, sino también de los intereses moratorios.

Por consiguiente, señaló que sancionar a VATIA por no enviar una información que para el momento que le fue requerida no conocía,

implicaría adoptar una sanción injusta.

Por otro lado, expresó que no hay lugar a imponer una sanción por no declarar, a quien no se encuentra obligado a cumplir con el deber formal de declarar.

Expresó frente a la obligación del anticipo que es nula por ser contraria a la Sentencia C-445 DE 1995, debido a que, para la fecha de expedición de la liquidación, ya se encontraba debidamente declarada y pagada.

Recalcó que los actos administrativos demandados son nulos por cuanto la normativa actual establece que en el caso de la actividad industrial de generación de energía, el impuesto de industria y comercio se declara y paga en los municipios en los que las empresas tienen obras de generación de energía, por la realización de actividades industriales, de acuerdo al régimen especial regulado por el artículo 7º de la Ley 56 de 1981 y 51 de la Ley 383 de 1997, y dado que VATIA SA ESP no cuenta con activos de generación de energía eléctrica en jurisdicción del municipio de Guachené, no habría lugar a pagar el impuesto de industria y comercio en el municipio.

2. El trámite procesal

En los términos anotados fue presentada la demanda el 02 de octubre de 2018², y repartida a este Tribunal el 03 de octubre del mismo año.

Por auto de 29 de octubre de 2018³ se admitió la demanda y su notificación se surtió de manera electrónica⁴ el 07 de noviembre de 2018.

3. La contestación de la demanda⁵

²Folio 135 Cuaderno Principal N° 1

³ Folios 137 a 139 Cuaderno Principal N° 1

⁴ Folio 147 Cuaderno Principal N° 1

⁵ Folios 153 a 180 Cuaderno principal.

La entidad demandada mediante escrito del 18 de febrero de 2019 se opuso a las pretensiones, manifestando que las actuaciones desplegadas para la expedición de la liquidación oficial de revisión objeto de demanda, fue expedida en cumplimiento de los requisitos constitucionales y legales, por el funcionario competente, con motivación debida y en aplicación del Estatuto Tributario, por la actividad comercial de la venta de energía eléctrica a usuarios finales dentro del municipio de Guachené.

Señaló que parte de la compra efectuada por VATIA SA ESP en el mercado de energía mayorista, fue vendida a los usuarios finales ubicados en el municipio de Guachené, razón por la que es sujeto pasivo del ICA.

De otro lado, refirió que, dentro de la investigación adelantada por el municipio se logró establecer que VATIA SA ESP ocultó información, respecto a Propulsora S.A y por lo tanto se configuró la sanción estipulada en el artículo 651 del E.T.

Además, consideró adecuada la aplicación de la sanción por no enviar información, en tanto VATIA SA ESP no dio respuesta a la petición del 15 de diciembre de 2017 y dado que posteriormente solo reportó la información de dos de las tres empresas a quienes les vendió energía en el municipio de Guachené.

Finalmente, la entidad demandada solicitó que el Tribunal ratifique la condición de sujeto pasivo del ICA que le fue establecida a VATIA SA ESP, en razón a que la parte demandante omitió ingresos e incluyó deducciones en la base gravable de la obligación tributaria para conseguir una disminución en el valor a pagar por los impuestos pagados y exigidos.

4. Audiencia Inicial.

Mediante auto de 26 de junio de 2019⁶, se fijó para el 11 de julio de 2019 la realización de la audiencia inicial.

⁶ Folio 185 del Cuaderno Principal N° 1

En la fecha y hora fijadas para tal fin, el Despacho se constituyó en audiencia pública, desarrollando cada una de las etapas previstas en el artículo 180 del CPACA y decretando pruebas, según consta en el acta⁷ de la respectiva audiencia.

5. Audiencia de práctica de pruebas.

El 26 de agosto de 2019⁸, se realizó la audiencia pública de que trata el artículo 181 de la Ley 1437 de 2011, en la cual se recepcionó el testimonio de la señora LADY TATIANA GARCIA SALAZAR y se corrió traslado a las partes de la prueba documental allegada por parte de XM SA ESP – XM.

Finalizada la etapa probatoria, mediante auto proferido en audiencia, se dispuso prescindir de la audiencia de alegaciones y juzgamiento, y se ordenó correr traslado a las partes para que por escrito alegaran de conclusión y al Ministerio Público para que rindiera concepto si a bien lo tuviere.

6. Alegatos de conclusión.

6.1 VATIA SA ESP⁹.

La parte demandante consideró que, respecto a la causal de nulidad relacionada con la vulneración de la Ley 1386 de 2010 quedó probado con el testimonio de la señora Lady Tatiana García que el señor Jorge Santos Acosta realizó solicitudes extraoficiales a través de conversaciones telefónicas y correos electrónicos que evidenciaron su participación de manera directa en el proceso de fiscalización, que para esa época adelantaba el municipio de Guachené.

Indicó que la venta de energía que hace VATIA en calidad de generador corresponde a una de las formas de comercializar la energía propia generada, a través de contratos bilaterales con usuarios regulados y no

⁷ Folios 198 a 201 Cuaderno Principal N° 1

⁸ Folios del Cuaderno Principal 3

⁹ Folios 407 A 431 Cuaderno principal 3

EXPEDIENTE No.	19001-23-33-002-2018-00286-00
DEMANDANTE:	VATIA S.A. ESP
DEMANDADO:	MUNICIPIO DE GUACHENÉ CAUCA
MEDIO DE CONTROL:	NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

regulados y por lo tanto que al pretender incluir dentro de la base gravable los valores facturados por VATIA, quebranta el artículo 7 de la Ley 56 de 1981, el artículo 181 de la Ley 1607 de 2012, la Sentencia C- 587 de 2014 y desconoce la jurisprudencia del Consejo de Estado.

Reseñó el precedente jurisprudencial que trata lo relativo a la regulación del sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio, en el caso de las empresas como VATIA SA ESP, argumentando que, de acuerdo con estas consideraciones se debe declarar la nulidad de los actos enjuiciados y restablecer el derecho de la parte demandante.

Expuso que la administración municipal debió iniciar un procedimiento administrativo independiente respecto a la sanción por no enviar información y no debió acumular la sanción dentro de la liquidación del ICA de conformidad a los artículos 638 y 703 del Estatuto Tributario.

Manifestó que se demostró la falsa motivación respecto a las sanciones por no declarar y por extemporaneidad, toda vez que la entidad presentó la declaración privada del ICA el 17 de marzo de 2017, es decir, dentro de los plazos establecidos dentro del calendario tributario.

Finalmente, frente a la sanción por anticipo expuso que es improcedente debido a que para la fecha de expedición de la liquidación el mismo ya se encontraba declarado y pagado.

6.2. Parte demandada.

La parte demandada consideró que VATIA SA ESP actuó respecto a los usuarios finales en calidad de agente comercializador, debido a que les vendió energía que compró en el MEM para el periodo comprendido entre el 1 de enero y 31 de diciembre de 2016, de conformidad al oficio 012918-1XM de 09 de agosto de 2019 y en consecuencia es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio y además acreedor de las sanciones impuestas mediante la Resolución 086 de 10 de septiembre de 2018.

EXPEDIENTE No.
DEMANDANTE:
DEMANDADO:
MEDIO DE CONTROL:

19001-23-33-002-2018-00286-00
VATIA S.A. ESP
MUNICIPIO DE GUACHENÉ CAUCA
NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

7. Concepto del Ministerio Público.

El Ministerio Público concluyó después de hacer un análisis de diferentes fuentes de Derecho, que VATIA SA ESP es un agente generador de energía eléctrica que vendió la energía generada por sí misma a los usuarios no regulados en el municipio de Guachené, razón por la cual deberá considerarse que la parte demandante no es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio, por lo que solicitó se declare la nulidad de los actos administrativos demandados en ese aspecto.

Frente a la sanción por no declarar, manifestó que no es dable sancionar a VATIA SA ESP, debido a que hay pruebas en las que se evidenció que presentó la declaración. En lo demás solicitó que se mantenga incólume el acto administrativo.

II. CONSIDERACIONES DEL TRIBUNAL

1. Competencia.

Por la naturaleza del proceso y su cuantía a la fecha de presentación de la demanda, de acuerdo al artículo 152 numeral 4 y 7 del artículo 156 de la Ley 1437 de 2011, el Tribunal es competente para conocer del presente asunto en primera instancia.

2. Caducidad.

Teniendo en cuenta que la presente demanda se interpuso dentro del plazo previsto en el literal c del numeral segundo del artículo 164 del CPACA, no se configuró el fenómeno de caducidad.

3. Problema jurídico.

De acuerdo con los planteamientos esbozados en la fijación del litigio, el problema jurídico que debe absolver la Sala en esta oportunidad es:

- ¿VATIA S.A. ESP, debe pagar el impuesto de industria y comercio en el municipio de Guachené por la venta de energía eléctrica a usuarios finales regulados y no regulados en dicho municipio por el año 2016?
- En caso de resultar positiva la respuesta al problema jurídico anterior, ¿debe deducirse del impuesto liquidado, conceptos como contribución o pagos a favor de terceros por no constituir ingreso bruto a favor de VATIA?
- ¿Hay lugar al cobro del anticipo por parte del municipio de Guachené?
- ¿Son procedentes o no las sanciones por no reportar información, por no declarar y por extemporaneidad?
- ¿Existió transgresión del procedimiento tributario al supuestamente delegar en un tercero el proceso de fiscalización?
- Absueltos los problemas jurídicos referenciados, deberá responderse ¿si la liquidación oficial de revisión contenida en la Resolución Nro. 086 de 10 de septiembre de 2018, por el municipio de Guachené a la empresa demandante por el año gravable 2016 por concepto de industria y comercio, es ilegal por gravar como hecho generador la comercialización del servicio de energía eléctrica en dicho municipio?

4.1. Clase de agente que constituye VATIA S.A. E.S.P

A fin de resolver el punto medular de la controversia sometida a estudio de esta Corporación, es necesario establecer en primer lugar, la clase de agente que constituye VATIA S.A. ESP, en pro de esclarecer el marco legal a que debe someterse la empresa.

EXPEDIENTE No. 19001-23-33-002-2018-00286-00
DEMANDANTE: VATIA S.A. ESP
DEMANDADO: MUNICIPIO DE GUACHENÉ CAUCA
MEDIO DE CONTROL: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

Conforme al Certificado de existencia y representación legal de la Cámara de Comercio de Cali¹⁰, VATIA S.A. E.S.P delimita su objeto social así:

*“OBJETO SOCIAL: La compañía tiene por objeto la **generación y comercialización de energía** de cualquier tipo y de otros combustibles, en los términos de la normatividad aplicable, pudiendo desarrollar todas las actividades conexas complementarias a las anteriores y participar en la promoción, planeación, administración, ejecución, operación y/o mantenimiento de proyectos relacionados con las actividades descritas, así como fabricar, distribuir, importar, exportar y comercializar toda clase de insumos o bienes (...)*

Así las cosas, VATIA S.A ESP, **es un agente generador y comercializador de energía eléctrica**; cuya actividad principal es la de comercialización de energía¹¹ y su actividad secundaria es la de generación de energía eléctrica.

4.2. Las normas aplicables a la actividad de generación y comercialización de energía eléctrica.

Ahora bien, en el asunto objeto de debate, corresponde determinar cuál es la norma aplicable en relación con el impuesto de industria y comercio a las empresas que se dedican a la generación y comercialización de energía eléctrica a usuarios finales como es el caso de VATIA S.A. ESP.

En este sentido, encuentra la Sala que el H. Consejo de Estado¹², acogiendo el análisis de constitucionalidad efectuado en la sentencia C-587 de 2014, decantó:

“Normativa aplicable a las empresas generadoras de energía en relación con el impuesto de industria y comercio.

En primer término, la Sala considera necesario ubicar el régimen legal que regula la actividad de las empresas que generan y suministran energía eléctrica, para poder determinar si, las empresas generadoras y comercializadoras de energía eléctrica que la suministran a un usuario final deben tributar solo como empresas generadoras de acuerdo con la Ley 56

¹⁰ Folios 40 a 45 del Cuaderno Principal 2

¹¹ Folio 40 reverso Cuaderno Principal 2

¹² Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia de dieciocho (18) de junio de dos mil quince (2015). Radicación número: 15001-23-31-000-2003-00616-01(19168)

de 1981 o si deben hacerlo conforme con el inciso primero del artículo 51 de la Ley 383 de 1997.

De conformidad con el artículo 14.25 de la Ley 142 de 1994, servicios públicos “[s]on todos los servicios y actividades complementarias a los que se aplica esta ley”. En el artículo 14.21 ibídem se señalan cuáles son los servicios públicos y dentro de ellos se encuentra el de energía. Según la citada ley, el servicio público domiciliario de energía eléctrica se define así:

Es el transporte de energía eléctrica desde las redes regionales de transmisión hasta el domicilio del usuario final, incluida la conexión y medición.

También se aplicará esta ley a las actividades complementarias de generación, de comercialización, de transformación, interconexión y transmisión. (Negrillas fuera de texto).

La misma Ley 142 de 1994 define en el artículo 18, a la empresa de servicios públicos como aquella que «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.** (...)» (Negrillas fuera de texto).

Ahora bien, en cuanto al régimen tributario, el artículo 24 de la Ley 142 de 1994 dispone que todas las entidades prestadoras de servicios públicos están sujetas al régimen tributario nacional y de las entidades territoriales y fija para el caso del impuesto de industria y comercio, entre otras reglas, la siguiente:

24.1. Los departamentos y los 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 o comerciales.

Esta norma debe ser analizada junto con el artículo 51 de la Ley 383 de 1997, que dispone:

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 7o. 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 1o. 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 2o. (...). (Negrillas fuera de texto)

El artículo 7º de la Ley 56 de 1981 a que hace referencia el numeral 1º de la norma transcrita, prevé lo siguiente:

Artículo 7º.- Las entidades propietarias, pagarán a los municipios los impuestos, tasas, gravámenes o contribuciones de carácter municipal diferentes del impuesto predial, únicamente a partir del momento en que las obras entren en operación o funcionamiento y dentro de las siguientes limitaciones:

- a) **Las entidades propietarias de obras para generación de energía eléctrica, podrán ser gravadas con el impuesto de industria y comercio, limitada a cinco pesos (\$5.00) anuales por cada kilovatio, instalado en la respectiva central generadora.**

El Gobierno Nacional fijará mediante decreto la proporción en que dicho impuesto debe distribuirse entre los diferentes municipios afectados en donde se realicen las obras y su monto se reajustará anualmente en un porcentaje igual al índice nacional de incremento del costo de vida certificado por el DANE correspondiente al año inmediatamente anterior.

(...)

Como se advierte, el artículo 51 de la Ley 383 de 1997 contiene las reglas que deben ser aplicadas a cada una de las diferentes actividades o servicios que puede desarrollar una empresa de servicios públicos, por ello hace referencia, en su inciso primero, al servicio público domiciliario como tal y, en los numerales, a las actividades complementarias de generación, comercialización y de transmisión y conexión.

En oportunidades anteriores la Sala había precisado que la regla contenida en el numeral 1º del artículo 51 de la Ley 383 de 1997, es especial y exclusiva para la actividad de **generación de energía eléctrica**, cuando señala que "continuará gravada", es decir, que sólo indicaba la forma en que se debía gravar esa actividad industrial específica, sin que ello implicara que el servicio público domiciliario y las demás actividades complementarias no lo estén, pues el artículo 51 de la Ley 383 de 1997 regula el tributo para el servicio público domiciliario (inciso 1º), la actividad de transmisión y conexión (numeral 2º) y la compraventa (numeral 3º)¹³.

No obstante lo anterior, el Legislador mediante el artículo 181 de la Ley 1607 de 2012 dispuso:

Artículo 181. Impuesto de industria y comercio en la comercialización de energía eléctrica por parte de empresas generadoras. **La comercialización de energía eléctrica por parte de las empresas generadoras de energía**

¹³ Sentencias de 14 de abril de 2011, Exp. 17930, M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y de 22 de agosto de 2013, Exp. 18886, M.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, entre otras, en las que se analizó el mismo punto en un asunto entre las mismas partes

continuará gravada de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 7º de la Ley 56 de 1981. (Negrillas fuera de texto)

Frente a la anterior norma, la Corte Constitucional se pronunció en la sentencia C-587 de 2014, en la que declaró su exequibilidad condicionada «en el entendido de que lo allí establecido no aplica respecto de la comercialización de energía no producida por parte de las empresas generadoras de energía eléctrica». Al respecto la Corte precisó lo siguiente:

«Como se explica por los intervinientes¹⁴, el mercado de energía eléctrica básicamente funciona de la siguiente manera: (i) La energía producida por las empresas generadoras es entregada de manera física al SIN y puesta en las redes de transmisión nacional. Esta operación se reporta a XM, con el propósito de poder cuantificar el total de energía de que dispone el sistema interconectado.

Con posterioridad a la entrega física, **(ii) las empresas generadoras venden o comercializan lo producido, lo cual se puede hacer de tres maneras: (ii.i) a través de contratos bilaterales que se celebran con otros agentes del mercado, como lo son otros generadores, distribuidores o comercializadores puros, en cuyo caso se habla del mercado mayorista¹⁵; (ii.i) también por intermedio de contratos bilaterales con usuarios no regulados, lo cual se identifica con el nombre de mercado libre o mercado no regulado¹⁶; y finalmente (iii.i) a través de la bolsa de energía, en la que se negocia a precios de mercado¹⁷.**

Todos los días, (iii) XM cuantifica el total de energía que cada generador entregó físicamente al SIN, y lo compara con la energía comprometida en los contratos bilaterales. Dicha empresa se encarga del despacho correspondiente, al tiempo que dispone de la venta en bolsa de la energía sobrante.

Por último, (iv) el distribuidor de energía satisface las necesidades del usuario regulado, mediante un sistema de facturación, sujeto a tarifas previstas por la CREG¹⁸.

(...)

6.4.7. En conclusión, la empresa generadora de energía eléctrica realiza una entrega física y jurídica de lo producido. La primera mediante el ingreso al SIN y la segunda a través de las ventas realizadas en los diferentes mercados. Con posterioridad, las empresas propietarias de las redes de distribución transportan la energía para su entrega y consumo por parte del usuario final.

¹⁴ Contraloría General de la República, Asociación Nacional de Empresas de Servicios Públicos y Comunicaciones, Asociación Colombiana de Generadores de Energía Eléctrica e intervenciones ciudadanas.

¹⁵ El artículo 11 de la Ley 143 de 1994 dispone que: “Es el mercado de grandes bloques de energía eléctrica, en que generadores y comercializadores venden y compran energía y potencia en el Sistema Interconectado Nacional con sujeción al reglamento de operación”.

¹⁶ Para el Consejo de Estado “Es el mercado de energía eléctrica en que participan los usuarios no regulados y quienes los proveen de energía eléctrica”. *Ibíd.*, número interno: 17279.

¹⁷ La Resolución No. 054 de 1994 define a la bolsa de energía como: “[E] sistema utilizado en el mercado mayorista para que generadores y comercializadores efectúen transacciones de energía hora a hora, adicionales a las establecidas bilateralmente en los contratos garantizados de compra de energía, por cantidades y precios determinados por el juego libre de oferta y demanda, de acuerdo a las reglas comerciales definidas en el reglamento de operación”.

¹⁸ El usuario regulado comprende la mayoría de los consumidores de energía eléctrica del país, cuya atención es obligatoria sin importar su nivel consumo. Este usuario se suele clasificar en usuario residencial, usuario comercial y usuario industrial.

(...)

6.7.1. Tratamiento y alcance del impuesto de industria y comercio en las actividades del sector eléctrico

6.7.1.1. Antes de proceder al examen de fondo del precepto legal demandado, es preciso que la Corte haga una referencia al tratamiento del impuesto de industria y comercio en el sector eléctrico.

Como previamente se expuso, las empresas de dicho sector prestan el servicio público domiciliario de energía y realizan las actividades complementarias de generación, transmisión-interconexión y comercialización¹⁹. De conformidad con el artículo 74 de la Ley 143 de 1994, las empresas que se constituyan con posterioridad a la vigencia de la citada ley, con el objeto de “prestar el servicio público de electricidad y que hagan parte del sistema interconectado nacional no podrán tener más de una de las actividades relacionadas con el mismo con excepción de la comercialización que puede realizarse en forma combinada con una de las actividades de generación y distribución”. A pesar de lo expuesto, nada obsta para que las empresas constituidas con anterioridad a la vigencia de aludida ley tengan objeto múltiple²⁰. **La ley (sic) 383 de 1997, en el artículo 51, determina cuándo se causa el impuesto de industria y comercio en las distintas actividades del sector y define en cada caso la base para el cálculo de la respectiva obligación tributaria. (...)**

6.7.1.2. A partir de un examen general de las disposiciones en cita, en lo que se refiere al impuesto de industria y comercio en el sector eléctrico, se observan las siguientes reglas:

(i) Respecto del servicio público domiciliario de energía eléctrica (actividad de distribución), el inciso 1º del artículo 51 de la Ley 383 de 1997 establece que está gravado en el municipio en donde se preste el servicio al usuario final, sobre el valor promedio mensual facturado.

(ii) En lo que atañe a la transmisión y conexión de energía eléctrica, el numeral 2º del citado artículo 51 de la Ley 383 de 1997, prevé que el impuesto se causa en el municipio en donde se encuentre ubicada (sic) la subestación, sobre el promedio de los ingresos obtenidos en dicho municipio.

(iii) En lo que concierne a la actividad de comercialización, el numeral 3º de la norma en cita, tan sólo incluye una hipótesis correspondiente a la “compraventa de energía eléctrica realizada por empresas no generadoras y cuyos destinatarios no sean usuarios finales”, caso en el cual el impuesto se causa en el municipio que corresponda al domicilio del vendedor, sobre el valor promedio mensual facturado. Los sujetos pasivos de esta obligación, como se infiere de lo expuesto, son los denominados comercializadores puros, es decir, empresas no generadoras que compran y venden energía pero que no la producen. Además se resalta que el hecho generador –en este caso– no incluye la venta de energía a usuarios finales.

¹⁹ Véase, al respecto, el acápite 6.4.

²⁰ No sobra señalar que, según lo dispuesto en el artículo 18 de la Ley 142 de 1994, en el caso en que una empresa de servicios públicos preste uno o más servicios públicos domiciliarios, y además realice actividades complementarias, es obligación llevar contabilidad separada para cada uno de los servicios que presten.

(iv) Finalmente, en lo relacionado con la generación de energía eléctrica, el numeral 1° del artículo 51 de la Ley 383 de 1997 establece que se encuentra gravada conforme a lo dispuesto en el artículo 7° de la Ley 56 de 1981, la cual dispone que:

“(…)”

Esta disposición establece que las entidades propietarias de obras para la generación de energía eléctrica podrán ser gravadas sobre la base de su capacidad instalada en la respectiva central generadora. Como lo señaló esta Corporación en las Sentencias C-486 de 1997 y C-194 de 1998, se trata de un régimen especial en virtud del cual el monto de la obligación tributaria no depende de la magnitud de las operaciones realizadas, sino de las condiciones con que cuenta el sujeto pasivo para el desarrollo de su actividad. Finalmente, lo previsto en el numeral 1° del artículo 51 de la Ley 383 de 1997 es objeto de precisión con la ley actualmente demandada, en el sentido de señalar que la energía producida que se comercializa se encuentra sometida al mismo régimen tributario del artículo 7° de la Ley 56 de 1981.

6.7.2. Del examen del caso concreto

A partir de los argumentos expuestos en la demanda, en las distintas intervenciones y en el concepto de la Vista Fiscal, y de conformidad con las consideraciones señaladas a lo largo de esta providencia, encuentra la Corte que la disposición demandada no desconoce los preceptos constitucionales invocados por el demandante, por las siguientes razones:

6.7.2.1. En primer lugar, el artículo 181 de la Ley 1607 de 2012 corresponde a una norma interpretativa, cuyo objeto es precisar el alcance de la actividad industrial de las empresas generadoras de energía eléctrica, con miras al pago del impuesto de industria y comercio como tributo del orden territorial. Así las cosas, a diferencia de lo expuesto por el actor, el precepto demandado no introduce una exención tributaria, pues se limita a aclarar el alcance de la base gravable del aludido impuesto, **en el sentido de reconocer que la venta de lo producido hace parte de dicha actividad industrial, como ocurre en términos generales con lo expuesto en el citado artículo 77 de la Ley 49 de 1990²¹.**

Si bien el artículo 294 del Texto Superior, conforme al cual: “La ley no podrá conceder exenciones ni tratamientos preferenciales en relación con los tributos de propiedad de las entidades territoriales”, le impone un límite a la facultad del legislador de consagrar exenciones, en aras de salvaguardar el principio de autonomía de las entidades territoriales (CP art. 287.3), dicha restricción no suprime la competencia que le asiste al Congreso de la República para, de manera general y abstracta, señalar los linderos de la actividad impositiva a nivel territorial. Precisamente, como ya se dijo, en la Sentencia C-992 de 2004 se señaló que:

(…)

²¹ Como previamente se señaló, esta norma dispone que: “**Artículo 77. Impuesto de industria y comercio.** Para el pago del impuesto de industria y comercio sobre las actividades industriales, el gravamen sobre la actividad industrial se pagará en el municipio donde se encuentre ubicada la fábrica o planta industrial, teniendo como base gravable los ingresos brutos provenientes de la comercialización de la producción”. (subrayado por fuera del texto original).

A partir de lo anterior, como previamente se expuso, la distinción entre exención y configuración, para efectos de determinar si se está o no vulnerando el artículo 294 del Texto Superior, depende de lo siguiente: “si el tributo territorial ya existe y está claramente delimitado, entonces la ley no puede exceptuar a determinados sujetos de su pago, por cuanto estaría estableciendo una exención a un impuesto territorial, que vulnera el mencionado precepto constitucional”²². **Por el contrario, si la ley no está exceptuando a determinados contribuyentes, sino tan sólo delimitando en abstracto los elementos esenciales del tributo, entonces no existe una vulneración del citado precepto constitucional, sino el ejercicio autónomo de la potestad de configuración normativa por parte del Congreso.**

En el asunto bajo examen, es claro que ocurre esta última hipótesis, pues a través de una norma interpretativa, el legislador tan sólo está precisando el alcance de la actividad industrial de las empresas generadoras de energía eléctrica, en el sentido de prevenir cualquier discusión sobre la base gravable del impuesto de industria y comercio a su cargo, al entender que la venta de lo producido continuará haciendo parte de dicha actividad industrial.

(...)

Esta decisión del legislador se apoya adicionalmente en tres importantes antecedentes. El primero referente a que no existe en el régimen del impuesto de industria y comercio una norma especial que grave de manera independiente la comercialización de la energía eléctrica producida por parte de las empresas generadoras. En efecto, como se indicó con anterioridad, el artículo 51 de la Ley 383 de 1997 grava con el mencionado impuesto, en el inciso 1º, a la empresa que tiene bajo su cargo la prestación del servicio público domiciliario de energía eléctrica (distribuidor); en el numeral 2º, a quienes desarrollan la actividad de transmisión y conexión; y finalmente, en el numeral 3º, al denominado comercializador puro.

El segundo previsto en el párrafo 1º de la Ley 383 de 1997, el cual ordena que: “en ningún caso los ingresos obtenidos por la prestación de los servicios públicos aquí mencionados [esto es, las actividades vinculadas con la prestación del servicio de energía eléctrica], se gravarán más de una vez por la misma actividad”. Dicha prohibición busca preservar el criterio o principio de unidad respecto del impuesto de industria y comercio, cuyo objeto impide que una misma actividad sea tomada como impuesto de industria para un municipio y para otros como impuesto de comercio²³. Ello ocurriría –según se ha expuesto por la jurisprudencia del Consejo de Estado– en caso de que se gravara la venta de lo producido, pues la comercialización constituye una de las etapas del proceso industrial, cuya lógica subyace en que nadie fabrica un producto para conservarlo, sino para introducirlo al mercado. Esta regla se replica en el artículo 35 de la Ley 14 de 1983, cuando señala que una actividad será comercial, siempre y cuando no sea considerada por la ley, como actividad industrial o de servicios.

El tercero, estrechamente vinculado con el anterior, supone la existencia de un criterio jurisprudencial consolidado respecto del impuesto de industria y comercio, en el que se ha entendido que la actividad industrial

²² Sentencia C-992 de 2004, M.P. Humberto Sierra Porto.

²³ Véase, por ejemplo, Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia del 1 de junio de 1990, número interno: 2499, Consejero Ponente: Guillermo Chahín Lizcano.

necesariamente requiere la comercialización de lo elaborado, ya que cuanto el fabricante vende su producto no se despoja de su naturaleza industrial, sino que culmina el ciclo normal de la producción.

(...)

6.7.2.4. No obstante lo anterior, como se puso de presente por varios intervinientes, es preciso delimitar el concepto de comercialización, ya que aun cuando una noción restringida lo vincula con la venta de lo producido, también puede implicar un fenómeno de reventa, esto es, comprar para vender. Dicha circunstancia se infiere de la descripción legal y regulatoria de dicha actividad. Así, por ejemplo, el artículo 11 de la Ley 143 de 1994, dispone que **la comercialización es “la actividad consistente en la compra de energía y su venta a los usuarios finales, regulados o no regulados”, mientras que el artículo 1º de la Resolución No. 054 de 1994 de la CREG²⁴, señala que la comercialización de electricidad es toda “actividad de compra y venta de energía en el mercado mayorista y su venta con destino a otras operaciones en dicho mercado o a los usuarios finales”.**

En aquellos casos en que una empresa generadora compra la energía a otra empresa generadora o a una comercializadora para, a su vez, volverla a vender en forma directa a través de contratos bilaterales a usuarios no regulados o a otros agentes del mercado²⁵, es indudable que en dicha hipótesis el generador no actúa como “productor o fabricante” sino como un simple “comercializador”, razón por la que su obligación tributaria se debe causar conforme con las reglas generales del impuesto de industria y comercio, tal y como lo sostienen el Instituto Colombiano de Derecho Tributario, la Contraloría General de la República y la Procuraduría General de la Nación.

(...)

Por esta razón, en aras de proteger el citado principio de autonomía de las entidades territoriales, se declarará la exequibilidad del artículo 181 de la Ley 1607 de 2012, en el entendido de que lo allí establecido no aplica respecto de la comercialización de energía no producida por parte de las empresas generadoras de energía eléctrica. Vale la pena precisar que este condicionamiento responde a la necesidad de extraer una fórmula general que incluya las distintas vías por medio de las cuales las empresas generadoras venden o comercializan energía y los diferentes actores con los cuales pueden relacionarse (otros generadores, distribuidores, comercializadores puros o usuarios no regulados)²⁶.”

De acuerdo con el pronunciamiento de la Corte, se debe resaltar lo siguiente:

- **El artículo 181 de la Ley 1607 de 2012 es una norma interpretativa²⁷.** Conforme a lo establecido en los artículos 14 del Código Civil²⁸ y 58 del Código de

²⁴ “Por la cual se regula la actividad de comercialización de energía eléctrica en el Sistema Interconectado Nacional”.

²⁵ Sobre este punto se puede consultar el acápite 6.4.6 de esta providencia.

²⁶ Véase, al respecto, el acápite 6.4.6 de esta providencia.

²⁷ La Corte Constitucional ha precisado, en cuanto a las normas interpretativas lo siguiente: «La doctrina y la jurisprudencia han identificado este fenómeno como el “efecto retrospectivo de las leyes de interpretación”, por virtud del cual, como ya se señaló, la norma interpretativa se incorpora a la interpretada constituyendo con ésta, desde el punto de vista sustancial, un sólo cuerpo

Régimen Político y Municipal²⁹, la norma objeto de análisis fija el alcance de la actividad industrial de las empresas generadoras de energía eléctrica. La disposición precisa que la comercialización o venta de lo producido por las generadoras de energía continuará gravada como lo prevé el artículo 7° de la Ley 56 de 1981.

- **No existía regla especial en materia del impuesto de industria y comercio para la comercialización de energía producida por las generadoras.** La Corte Constitucional fue enfática en reconocer que en el régimen del impuesto de industria y comercio no existía una regla especial que gravara, de manera independiente, la comercialización de la energía eléctrica producida por las generadoras, pues como lo había precisado esta Sala en oportunidades anteriores³⁰, la actividad de comercialización regulada en el numeral 3° del artículo 51 de la Ley 383 de 1997 sólo se refiere a la comercialización de empresas no generadoras y cuyos destinatarios no sean usuarios finales, en esas condiciones, no estaba contemplado, como lo confirma la Corte, el supuesto de hecho contrario, esto es, la venta de energía de empresas generadoras a usuarios finales.
- **La comercialización de energía por empresas generadoras incluye la venta de energía a usuarios no regulados.** En la sentencia trascrita, la Corte Constitucional se ocupó de analizar tres formas en que las empresas generadoras comercializan la energía generada, entre ellas, precisó, por ser la que interesa al caso concreto, la que se refiere a la venta de energía a través de contratos bilaterales con usuarios no regulados. Para la Corte, las actividades de comercialización descritas en la sentencia y realizadas por las empresas generadoras, están dentro del supuesto de hecho previsto en el artículo 181 de la Ley 1607 de 2012, toda vez que: i) se está en presencia de una misma actividad, la industrial, en la que el Legislador se limitó a aclarar el alcance de la base gravable del impuesto de industria y comercio y que corresponde a la prevista en el artículo 7° de la Ley 56 de 1981, en consecuencia, ii) se aplica lo dispuesto en el artículo 77 de la Ley 49 de 1990³¹, en el sentido de reconocer que la venta de lo producido hace parte de dicha actividad industrial.
- **La exequibilidad del artículo 181 de la Ley 1607 de 2012 es condicionada.** Esta disposición se entiende aplicable a la comercialización de energía generada por la propia empresa generadora, caso en el cual se entiende que la comercialización hace parte de la actividad industrial, esto es, la actividad de generación. En caso de que la generadora adquiera energía para venderla, la norma ya no sería aplicable, pues el generador actúa como simple comercializador y se sujeta a una regla diferente para el impuesto de industria y comercio.

normativo, esto es, un sólo mandato del legislador, por lo que es claro que entre una y otra disposición debe existir plena identidad de contenido normativo». (C-076/07)

²⁸ **Código Civil. Art. 14. Leyes de interpretación.** Las leyes que se limitan a declarar el sentido de otras leyes, **se entenderán incorporadas en estas**; pero no afectarán en manera alguna los efectos de las sentencias ejecutoriadas en el tiempo intermedio"

²⁹ **Código de Régimen Político y Municipal. Art. 58.** Cuando una ley se limita a declarar el sentido de otra, **se entenderá incorporada en ella para todos sus efectos**, pero no alterará lo que se haya dispuesto en decisiones ejecutoriadas antes de que entre a regir.

³⁰ Sentencias de 14 de abril de 2011, Exp. 17930, M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y de 22 de agosto de 2013, Exp. 18886, M.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, entre otras, en las que se analizó el mismo punto en un asunto entre las mismas partes.

³¹ **ARTICULO 77.** Impuesto industria y comercio. Para el pago del impuesto de industria y comercio sobre las actividades industriales, el gravamen sobre la actividad industrial se pagará en el municipio donde se encuentre ubicada la fábrica o planta industrial, teniendo como base gravable los ingresos brutos provenientes de la comercialización de la producción.

De acuerdo con lo anterior, se advierte que tanto la expedición del artículo 181 de la Ley 1607 de 2012 como la sentencia de la C-587 de 2014 imponen a esta Sección la necesidad de realizar un análisis distinto del que había hecho en asuntos como el debatido en el presente caso, pues corresponde dar aplicación a la voluntad del legislador en cuanto al tratamiento que deben recibir las empresas generadoras cuando comercializan energía, teniendo en cuenta los lineamientos y condicionamientos efectuados por la Corte Constitucional en la sentencia citada, para entender que el artículo 181 de la Ley 1607 de 2012, como norma interpretativa se entiende incorporada a lo dispuesto en la Ley 56 de 1981."

De conformidad con el recuento jurisprudencial traído a líneas, entiende este Tribunal que la actividad de generación de energía lleva implícita su comercialización, siempre que se trate de la energía generada por la empresa y por lo tanto, si lo que ocurre es que la generadora adquiere energía para venderla, su actuación es como un simple comercializador, sin el amparo de las reglas tributarias contenidas en el numeral primero del artículo 51 de la Ley 383 de 1997.

5. Caso concreto.

Una vez establecido que VATIA S.A E.S.P es **un agente generador y comercializador** de energía eléctrica, corresponde analizar si se encuentra gravado con el impuesto de industria y comercio en el municipio de Guachené, atendiendo los lineamientos transliterados con anterioridad, por lo que deberá establecerse si la comercialización de energía obedece a la propia actividad de generación o excede tal carácter.

En respuesta al requerimiento del Despacho sustanciador efectuado a la empresa XM SA ESP, la cual coordina la operación de la cadena productiva del sector eléctrico colombiano y administra el mercado de energía mayorista en el país, la cual respondió:

“

Pregunta

1.- El nombre y dirección de los clientes o usuarios finales de VATIA S.A E.S.P, ubicados en el municipio de Guachené y que corresponden al mercado regulado y no regulado de energía, para el periodo comprendido entre el 1o de Enero y el 31 de diciembre de 2016 y a quienes VATIA les vendió energía.-"

Respuesta

EXPEDIENTE No. 19001-23-33-002-2018-00286-00
 DEMANDANTE: VATIA S.A. ESP
 DEMANDADO: MUNICIPIO DE GUACHENÉ CAUCA
 MEDIO DE CONTROL: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

... se adjunta el listado de usuarios regulados y no regulados registrados ante el ASIC, representados por el agente comercializador VATIA S.A. E.S.P.-VATIA, cuya ubicación se ha informado durante el proceso de registro con domicilio en el municipio de Guachené - Cauca por parte de VATIA, en algún momento del período de interés correspondiente a enero 1 de 2016 hasta diciembre 31 de 2016, con su correspondiente código SIC de la frontera, nombre, tipo de usuario, dirección suministrada al ASIC y las fechas en que estuvo representada por el agente comercializador VATIA.

Código SIC	Usuario asociado frontera	Tipo de usuario asociado a la frontera	Dirección frontera comercial	Fecha inicio representación Desde las 00 horas año-mes-día	Fecha fin representación hasta las 24 horas año-mes-día
Fr124624	MINATRUCK LTDA	Regulado	PLANTA CALOTO	2015-10-01	Continua representación a agosto 5 de 2019
Fr11025	CARVAJAL PULPA Y PAPEL S.A.	No regulado	KM 3 VIA PROPAL DOS VEREDA LA SOFIA	2016-01-01	2016-12-31

Pregunta

"2.- En qué calidad de agente del sector eléctrico VATIA SA ESP, ha suministrado o vendido y entregado la energía a los usuarios finales ubicados en el Municipio de Guachené, en el periodo comprendido entre el 1o de enero y el 31 de diciembre de 2016.-"

Respuesta

El agente VATIA suministró energía a sus usuarios o clientes listados en la respuesta a la pregunta 1 en su calidad de agente Comercializador. (Subrayado fuera de texto).

Pregunta

"3.- Relacional (sic) las cantidades de kilovatios de energía generados por el agente VATIA-GENERADOR en sus diferentes plantas de generación ubicadas en el territorio nacional entre el 1o de Enero y el 31 de Diciembre (sic) de 2016.-"

PLANTA	Generación AÑO 2016 (kWh)
ASNAZU	3,336,189.68
CARLOS LLERAS	47,151,727.84
FLORIDA	90,646,885.49
IN CAUCA 1	64,586,491.40
INGENIO PROVIDENCIA 2	119,963,671.92
INZA	3,550,315.75
MIROLINDO	18,488,496.66
MONDOMO	3,654,820.82

OVEJAS	5,385,011.14
PASTALES	3,696,117.49
RIO PALO	8,075,441.51
RIO RECIO	2,570,002.13
SAJANDI	7,640,283.59
SANTIAGO	8,847,338.19
SILVIA	2,705,294.13
VENTANA A	15,423,712.75
VENTANA B	5,189,261.71

Pregunta

"4.- Relacional (sic) las cantidades de kilovatios de energía vendidos en el mercado de Energía Mayorista — MEM por el Agente VATÍA-GENERADOS (sic) entre el 1o de Enero y el 31 de diciembre de 2016.-"

Respuesta

VATIA GENERADOR		
Año	Ventas en kWh	
	Bolsa Nacional	Contratos
2016	2,640,097.53	413,758,308.61

Pregunta

"5.- Relacionar las cantidades de kilovatios de energía comprados en el mercado de Energía Mayorista — MEN (sic) por el Agente VATIA-GENERADOS (sic) entre el 1° de Enero y el 31 de Diciembre de 2016.-"

Respuesta

VATIA GENERADOR		
Año	Compras en kWh	
	Bolsa Nacional	Contratos
2016	5,744,563.14	0.00

Pregunta

"6.- Relacionar las cantidades de kilovatios de energía comprados en el mercado de Energía Mayorista MEM por Agente VATIA-COMERCIALIZADOR entre el 1° de Enero y el 31 de Diciembre de 2016.-" (Negrilla fuera de texto).

VATIA COMERCIALIZADOR

EXPEDIENTE No. 19001-23-33-002-2018-00286-00
 DEMANDANTE: VATIA S.A. ESP
 DEMANDADO: MUNICIPIO DE GUACHENÉ CAUCA
 MEDIO DE CONTROL: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

Año	Compras en kWh	
	Bolsa Nacional	Contratos
2016	200,741,969.42	1,231,489,410.09

"7- Relacionar las cantidades de kilovatios de energía vendidos a otras operaciones y a los usuarios finales ubicados en diferentes municipios del territorio nacional por el agente VATIA-GENERADOS (sic) y el Agente VATIA-COMERCIALIZADOR entre el 1o de Enero y el 31 de Diciembre de 2016.-"

En la siguiente tabla se suministra, totalizado para el año 2016, período comprendido entre el 1o de enero y el 31 de diciembre de 2016, **la demanda regulada y no regulada en kWh atendida por el agente comercializador VATIA en el SIN.** Esta información corresponde al cálculo de la demanda regulada y no regulada que arroja el cálculo de las transacciones en el MEM para el agente VATIA - comercializador, demanda que considera el consumo de los usuarios regulados y no regulados conectados al Sistema Interconectado Nacional - SIN, representados por el agente comercializador VATIA ante el ASIC y ubicados en los diferentes municipios de Colombia, para el período comprendido entre el 1 de enero hasta el 31 de diciembre de 2016.

Demanda Regulada (kWh)	Demanda No Regulada (kWh)	Total Demanda (kWh)
663,530,048.54	115,787,687.43	779,317,735.97

De lo anterior, se desprende la siguiente información:

ENERGÍA GENERADA (kWh)	VENTAS VATIA (GENERADOR) (kWh)	COMPRAS VATIA (GENERADOR) (kWh)	COMPRAS VATIA (COMERCIALIZADOR) (kWh)	VENTA A USUARIOS REGULADOS O NO REGULADOS (kWh)
410.911.062	416.398.405	5.744.563	1.432.231.379	779.317.735

Conforme a las respuestas emanadas por la empresa XM, lo primero que llama la atención de este Tribunal es que VATIA SA ESP, en su calidad de comercializador, compró en el mercado mayorista más energía de la que generó en el año 2016, actividad que no puede estar encuadrada en las descritas en la sentencia C – 587 de 2014, por la sencilla razón que dichas actividades solo están previstas para la venta de energía generada por parte de las empresas generadoras, así:

(ii) las empresas generadoras venden o comercializan lo producido, lo cual se puede hacer de tres maneras: (ii.i) a través de contratos bilaterales que se celebran con otros agentes del mercado, como lo son otros generadores, distribuidores o comercializadores puros, en cuyo caso se habla del mercado mayorista³²; (ii.i) también por intermedio de contratos bilaterales con usuarios no regulados, lo cual se identifica con el nombre de mercado libre o mercado no regulado³³; y finalmente (iii.i) a través de la bolsa de energía, en la que se negocia a precios de mercado³⁴.

De otro lado, es significativo que XM discrimina la energía adquirida en calidad de Generador y la adquirida en calidad de Comercializador, situación que, a juicio de la Sala, hace plenamente observable la excepción prevista por la propia Corte Constitucional al determinar:

“En aquellos casos en que una empresa generadora compra la energía a otra empresa generadora o a una comercializadora para, a su vez, volverla a vender en forma directa a través de contratos bilaterales a usuarios no regulados o a otros agentes del mercado³⁵, es indudable que en dicha hipótesis el generador no actúa como “productor o fabricante” sino como un simple “comercializador”, razón por la que su obligación tributaria se debe causar conforme con las reglas generales del impuesto de industria y comercio” Negrilla fuera del texto.

Dada la claridad que arroja la lectura efectuada por el Máximo Órgano Constitucional, esta Corporación encuentra que el solo hecho de vender energía a usuarios regulados y no regulados por parte de las generadoras, no la encuadra en la actividad de generación, porque justamente debe verificarse que no se trate de energía comprada a otra generadora o una comercializadora, situación que en este proceso se descarta con la remembrada prueba practicada por XM.

Corolario de todo lo expuesto, y nuevamente adoptando la posición de la Corte Constitucional, no es factible ante la actividad de comercialización

³² El artículo 11 de la Ley 143 de 1994 dispone que: “Es el mercado de grandes bloques de energía eléctrica, en que generadores y comercializadores venden y compran energía y potencia en el Sistema Interconectado Nacional con sujeción al reglamento de operación”.

³³ Para el Consejo de Estado “Es el mercado de energía eléctrica en que participan los usuarios no regulados y quienes los proveen de energía eléctrica”. *Ibíd.*, número interno: 17279.

³⁴ La Resolución No. 054 de 1994 define a la bolsa de energía como: “[E]l sistema utilizado en el mercado mayorista para que generadores y comercializadores efectúen transacciones de energía hora a hora, adicionales a las establecidas bilateralmente en los contratos garantizados de compra de energía, por cantidades y precios determinados por el juego libre de oferta y demanda, de acuerdo a las reglas comerciales definidas en el reglamento de operación”.

³⁵ Sobre este punto se puede consultar el acápite 6.4.6 de esta providencia.

por fuera de lo que abarca la generación de energía desplegada por VATIA, aplicar a efectos del impuesto de industria y comercio, la regulación contenida en el artículo 7o. de la Ley 56 de 1981, pues solo resulta aplicable a las empresas en su actividad de generación de energía.

En contraposición, es del caso entender que la actividad desplegada en el municipio de Guachené corresponde a la descrita en el artículo 51 de la Ley 383 de 1997, que refiere:

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 el caso de VATIA S.A E.S.P. quedó demostrado que en su actividad de comercialización sí tiene usuarios industriales finales en la jurisdicción de Guachené, Cauca y como consecuencia sí era sujeto pasivo del ICA en el municipio para el año gravable 2016, siéndole aplicable la Ley 383 de 1997, artículo 51 inciso primero.

Así las cosas, la parte demandante no logró desvirtuar en este aspecto la legalidad de los actos acusados y por lo tanto se despacharán desfavorablemente las pretensiones.

5.1. La determinación de la base gravable del impuesto de industria y comercio

El municipio de Guachené determinó que la base gravable para el periodo comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre del 2016 estaba constituida por los valores consignados a VATIA SA por sus usuarios comerciales.

En este aspecto, dentro de la investigación fiscal efectuada por la tesorera del municipio se verificaron los siguientes pagos:

MINATRUCK LTDA ³⁶	\$47.521.199
------------------------------	--------------

³⁶ Folio 28 Expediente administrativo

PROPULSORA S.A. ³⁷	\$128.833.648
CARVAJAL PULPA Y PAPEL ³⁸	\$15.906.655.030
TOTAL	\$16.082.509.877

Por otro lado, la parte actora refiere que la entidad demandada incluyó todos los valores facturados por VATIA a los clientes ubicados en el municipio de Guachené, cuando únicamente debió tener en cuenta los ingresos que realmente incrementaron su patrimonio y no aquellos que recaudó para terceros.

En este aspecto, a pesar de que VATIA afirma que una parte del monto recaudado con la facturación del servicio de energía eléctrica es para terceros, no logró acreditar que ello fuera así, habida cuenta de que no se detalló el origen y respaldo contable de los valores certificados, así como tampoco demostró los pagos efectuados a terceros por conceptos tales como: generación, distribución o transmisión. Por lo tanto, la certificación del revisor fiscal de VATIA S.A E.S.P no ofrece el suficiente respaldo probatorio para desvirtuar los ingresos que tomó la demandada como base gravable.

5.2. De la sanción por no enviar información.

El municipio de Guachené manifestó que elevó dos peticiones ante VATIA SA. Respecto a la primera petición presentada afirmó que la parte actora no dio respuesta y frente a la segunda que contestó 17 días después de haber sido recibida y en ese sentido, declaró que VATIA solamente reportó como usuarios finales a Carvajal Pulpa y a Minatruck, omitiendo la información de Propulsora S.A, usuario ubicado en la jurisdicción de Guachené y a quien también le vendió energía eléctrica dentro del periodo comprendido del 1 de enero al 31 de diciembre del 2016.

³⁷ Folio 29 Expediente administrativo

³⁸ Folio 31 Expediente administrativo

Aduce VATIA SA ESP que, como una Empresa Prestadora de Servicios Públicos de naturaleza privada, las únicas peticiones que está obligada a resolver son aquellas presentadas por usuarios relacionadas con la prestación del servicio público.

Además, respecto al ocultamiento de información del cliente Propulsora SA, señaló que para el momento en que la demandante dio respuesta al requerimiento tenía registrado el usuario en el municipio de Caloto y por esa razón procedió a corregir la declaración de ICA en el sentido de declarar en el municipio real donde se ubicaba su cliente y por lo tanto no solo pagó el tributo, sino también los intereses moratorios y la sanción por inexactitud.

Por último, expuso que la administración municipal debía iniciar un procedimiento administrativo independiente para imponer dicha sanción.

Para resolver estas situaciones, es pertinente remitirse a lo señalado por el H. Consejo de Estado³⁹, así:

“Las autoliquidaciones tributarias presentadas por el obligado tributario tienen mérito probatorio para determinar si se encuentra sujeto al deber formal de suministrar información en medios magnéticos, sin perjuicio de que lo denunciado en esas declaraciones pueda ser desvirtuado con otros medios de prueba a efectos de determinar la sujeción al deber formal de suministrar información en medios magnéticos.

(...)

Con el objeto de identificar las reglas que rigen el término de caducidad de la actuación sancionadora tributaria, **sea lo primero señalar que las infracciones al deber de informar pueden ocurrir, bien en el marco de un procedimiento de fiscalización específico, e.g. en los eventos en que se omite responder un requerimiento ordinario de información en el marco del procedimiento de revisión de una declaración presentada por el administrado, o al margen de las concretas actuaciones inspectoras de la Administración seguidas contra aquel a quien se le requiere la información, que es lo que sucede con el deber de reportar información en medios magnéticos.** Negrillas fuera del texto.

En el primer caso (i.e. cuando se incurre en infracciones dentro de un procedimiento de fiscalización tributaria), **el artículo 637 del ET dispone dos vías procedimentales a efectos de imponer la sanción correspondiente, a saber: (i) a través de la liquidación oficial que se esté en curso de proferir; o (ii) mediante una resolución independiente.** De conformidad con el artículo 638 del ET, si la potestad sancionadora se ejerciera en el acto de liquidación, los términos de caducidad a los que estaría sujeta la actuación de la Administración serían aquellos establecidos para proferir cada clase de

³⁹ Consejo de Estado. Sentencia SU 2019 CE- SUJ- 4- 010. 14 de noviembre de 2019. Rad. 52001-33-31-004-2011-00617-01 (22185).

liquidación oficial en el Título IV del Libro Quinto del ET(artículos 683 a 719); mientras que, en los eventos en que la sanción se imponga mediante resolución independiente, la facultad para proferir el pliego de cargos fenecerá, según el mismo artículo 638 del ET, «dentro de los dos años siguientes a la fecha en que se presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios o de ingresos y patrimonio, del periodo durante el cual ocurrió la irregularidad sancionable».

De lo anterior se concluye que VATIA S.A E.S.P. sí se encontraba sujeta al deber formal de suministrar información, puesto que es un agente generador y comercializador de energía eléctrica, actividad sujeta al impuesto de industria y comercio, desvirtuando lo alegado por la parte demandante

Aclarado el punto anterior, procede la Sala a analizar si la sanción impuesta por no enviar información se debe mantener o si por el contrario se debe declarar la nulidad de la misma.

Mediante oficio del 18 de octubre de 2017⁴⁰, la tesorera del municipio solicitó a Propulsora S.A, empresa que se encuentra en la jurisdicción del municipio de Guachené, que informara el nombre del sector eléctrico que le ha suministrado energía, a lo que respondió que su vendedor fue VATIA S.A.

En este aspecto, obran en el plenario dos requerimientos generales efectuados a VATIA SA ESP. El primero del 18 de diciembre de 2017⁴¹ y el segundo del 12 de febrero de 2018⁴², mediante los cuales le solicitó que informara sobre la actividad de comercialización de energía, con fines tributarios.

Mediante oficio del 26 de febrero de 2018⁴³ la parte actora respondió al segundo requerimiento, manifestando que tenía dos clientes en el municipio de Guachené, los cuales eran Minatruck Ltda y Carvajal Pulpa y Papel S.A.

⁴⁰ Folio 29 Expediente Administrativo.

⁴¹ Folios 49 a 50 Cuaderno principal N° 1

⁴² Folios 51 a 52 Cuaderno principal N° 1

⁴³ Folio 53 Cuaderno Principal N°1

EXPEDIENTE No. 19001-23-33-002-2018-00286-00
DEMANDANTE: VATIA S.A. ESP
DEMANDADO: MUNICIPIO DE GUACHENÉ CAUCA
MEDIO DE CONTROL: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

Posteriormente, se expidió la Resolución N°024 de 2018, por medio de la cual el municipio de Guachené formuló requerimiento especial a VATIA SA ESP, con el fin de modificar la liquidación privada, debido a que encontró inconsistencias en la declaración presentada por VATIA SA ESP.

VATIA S.A contestó⁴⁴ que procedería a la corrección de la declaración y liquidación de ICA del 2016 y tendría en cuenta los ingresos provenientes por PROPULSORA S.A, debido a que no se habían tenido en cuenta para la declaración presentada.

Para la Corporación, a pesar de que la parte actora efectuó una corrección al ICA del año gravable 2016, esta no tuvo en cuenta los ingresos percibidos por concepto de la venta de energía como agente comercializador, razón por la cual se configuró la sanción en el sentido de que en principio no suministró información respecto a su usuario comercial PROPULSORA S.A y posteriormente el contenido de su corrección contuvo errores.

Por consiguiente, dado que se comprobó que la parte demandante sí debía suministrar información correspondiente al año gravable 2016 y que no atendió ese deber, configurándose la omisión el 18 de diciembre de 2017⁴⁵ y el 12 de febrero de 2018, la Sala pasa a pronunciarse sobre la tasación de la sanción impuesta por la Administración mediante el acto acusado.

Al respecto, el artículo 651 del Estatuto Nacional, modificado por la Ley 1819 de 2016, establece:

Art. 651. Sanción por no enviar información. Las personas y Entidades obligadas a suministrar información tributaria, así como aquellas a quienes se les haya solicitado informaciones o pruebas, que no la suministren, que no la suministren dentro del plazo establecido para ello o cuyo contenido presente errores o no corresponda a lo solicitado, incurrirán en la siguiente sanción:

1. Una multa que no supere quince mil (15.000) UVT, la cual será fijada teniendo en cuenta los siguientes criterios:

⁴⁴ Folio 78 a 80 Cuaderno Principal N° 1

⁴⁵ Folios 49 a 50 Cuaderno principal N° 1

a) El cinco por ciento (5%) de las sumas respecto de las cuales no se suministró la información exigida.

b) El cuatro por ciento (4%) de las sumas respecto de las cuales se suministró en forma errónea.

c) El tres por ciento (3%) de las sumas respecto de las cuales se suministró de forma extemporánea.

d) Cuando no sea posible establecer la base para tasarla o la información no tuviere cuantía, del medio por ciento (0.5%) de los ingresos netos. Si no existieren ingresos, del medio por ciento (0.5%) del patrimonio bruto del contribuyente o declarante, correspondiente al año inmediatamente anterior o última declaración del impuesto sobre la renta o de ingresos y patrimonio.

2. El desconocimiento de los costos, rentas exentas, deducciones, descuentos, pasivos, impuestos descontables y retenciones, según el caso, cuando la información requerida se refiera a estos conceptos y de acuerdo con las normas vigentes, deba conservarse y mantenerse a disposición de la Administración Tributaria.

Cuando la sanción se imponga mediante resolución independiente, previamente se dará traslado de cargos a la persona o entidad sancionada, quien tendrá un término de un (1) mes para responder.

La sanción a que se refiere el presente artículo se reducirá al cincuenta por ciento (50%) de la suma determinada según lo previsto en el numeral 1), si la omisión es subsanada antes de que se notifique la imposición de la sanción; o al setenta por ciento (70%) de tal suma, si la omisión es subsanada dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha en que se notifique la sanción. Para tal efecto, en uno y otro caso, se deberá presentar ante la oficina que está conociendo de la investigación, un memorial de aceptación de la sanción reducida en el cual se acredite que la omisión fue subsanada, así como el pago o acuerdo de pago de la misma.

En todo caso, si el contribuyente subsana la omisión con anterioridad a la notificación de la liquidación de revisión, no habrá lugar a aplicar la sanción de que trata el numeral 2). Una vez notificada la liquidación sólo serán aceptados los factores citados en el numeral 2) que sean probados plenamente.

PARÁGRAFO. El obligado a informar podrá subsanar de manera voluntaria las faltas de que trata el presente artículo, antes de que la Administración Tributaria profiera pliego de cargos, en cuyo caso deberá liquidar y pagar la sanción correspondiente de que trata el numeral 1) del presente artículo reducida al veinte por ciento (20%).

Las correcciones que se realicen a la información tributaria antes del vencimiento del plazo para su presentación no serán objeto de sanción.

	Monto información no enviada	
	\$16.233.563.515 ⁴⁶	
Sanción art. 651		\$ 1.461.020.716
Multa no mayor a 15.000 UVT.		\$497.340.000

⁴⁶ Folios 28 a 31 Expediente administrativo.

Considera la Sala que la multa procedente equivale al 5% de las sumas respecto de las cuales no se suministró la información exigida y al 4% de las sumas respecto de las cuales se suministró en forma errónea, la cual asciende a \$ 1.461.020.716. No obstante, dado que esa suma supera el límite de 15.000 UVT establecido por el artículo 651 del ET, la sanción corresponde a la suma \$497.340.000 esto es, el mismo valor liquidado por la Administración en la actuación censurada.

5.3. Sanción por no declarar y por extemporaneidad.

En este aspecto, de acuerdo con el expediente administrativo se evidenció que VATIA SA ESP el 17 de marzo de 2017⁴⁷ presentó la declaración y liquidación privada de Industria y Comercio del año gravable 2016, de conformidad al Decreto 169 del 12 de diciembre de 2016 "*por medio del cual se establece el calendario tributario municipal para la vigencia fiscal de 2017*". El artículo quinto determinó lo siguiente:

ARTÍCULO QUINTO: PLAZOS PARA LA PRESENTACIÓN- Para presentar la declaración del Impuesto de Industria y Comercio y sus Complementarios de Avisos y Tableros, se establece un plazo que se inicia el 01 de marzo de 2017 y vence el día 17 de marzo del mismo año, cualquiera que sea; el NIT o identificación del declarante o contribuyente.

De lo anterior se concluye que la parte actora presentó la declaración ICA dentro del plazo establecido por la administración municipal. Razón por la cual se declarará la nulidad de la sanción impuesta.

5.4. Sanción por inexactitud.

Refirió el municipio de Guachené que impuso la sanción por inexactitud, toda vez que VATIA SA ESP omitió ingresos e incluyó deducciones en la base gravable de la obligación tributaria para conseguir una disminución en el valor a pagar.

En la contestación de la demanda el municipio de Guachené, manifestó:

⁴⁷ Folio 12 Expediente Administrativo.

*En los cruces de información y los valores investigados sobre ingresos brutos pagados a VATIA, debidamente trasladados y notificados a VATIA mediante el anexo No 001 que hace parte integral de la liquidación oficial de revisión, es de donde se establecen las inexactitudes puestas de presente e igualmente referidas e informadas en el por parte de la Tesorería Municipal de Guachené. A esta diferencia hallada, se le aplicó el mandato del artículo 647 del E.T., equivalente al 160% **y el hecho de que por error se haya hecho mención, a la sanción por no declarar u otra, no invalida los valores liquidados y notificados en el Anexo 001 del mencionado acto, cuya sanción por inexactitud llegó a \$370.381.000.***

Esta Sala de decisión al revisar la Resolución N° 086 del 10 de septiembre de 2018⁴⁸ se persuade que la sanción por inexactitud no hizo parte de la misma, así como tampoco del Anexo N° 001 "LIQUIDACIÓN DE REVISIÓN A VATIA S.A E.S.P. De modo que, el error cometido por el municipio de Guachené no es atribuible a la parte actora. En consecuencia, se declarará la nulidad parcial del acto demandado en lo relativo a la sanción por inexactitud.

5.5. Del anticipo.

En la Resolución de Revisión N° 086⁴⁹ "por medio de la cual se realiza la liquidación oficial de revisión a Vatia SA ESP, por el impuesto de industria y comercio, correspondiente al año gravable 2016, actividad de comercial (SIC)" se evidenció que el municipio de Guachené aplicó una retención para el año gravable 2016, de la siguiente manera:

*... "por lo que el Despacho aplicará la retención para el año **gravable 2016** por un valor de \$66.260.000, igualmente relacionado en el Anexo N° 001 que hace parte integral de este acto." (Negrilla fuera del texto)*

Teniendo en cuenta que la figura del anticipo se utiliza como un descuento para el impuesto del periodo gravable siguiente, de conformidad con el artículo 47 de la Ley 13 de 1987 y dado que el municipio refirió que aplicaría la retención o anticipo para el año gravable 2016, dicha figura debió utilizarse para el año gravable 2017.

⁴⁸ Folios 96 a 119 del Cuaderno principal N° 1

⁴⁹ Folio 96 a 119 Cuaderno Principal N° 1

EXPEDIENTE No. 19001-23-33-002-2018-00286-00
DEMANDANTE: VATIA S.A. ESP
DEMANDADO: MUNICIPIO DE GUACHENÉ CAUCA
MEDIO DE CONTROL: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

Conforme a lo anterior, se declarará la nulidad parcial del acto demandado, en lo relativo al anticipo, por los motivos expuestos.

5.6. De la delegación en un tercero del proceso de fiscalización.

Refirió la parte actora que existió una violación al debido proceso, toda vez que, durante el trámite tributario, el municipio de Guachené delegó en terceros la gestión del proceso.

Obra en el plenario que tanto los requerimientos generales⁵⁰ así como el requerimiento especial⁵¹, la Resolución de Revisión N° 086⁵² y el Anexo 001 correspondiente a la liquidación de revisión a VATIA S.A E.S.P⁵³ fueron suscritos por la señora MARY YURY BANGUERO CHARA, en su calidad de tesorera municipal. Razón suficiente para afirmar que la nulidad propuesta por la parte demandante no está llamada a prosperar.

6. Costas.

Sin costas en esta instancia por prosperar parcialmente las pretensiones.

III. DECISIÓN

En mérito de lo expuesto, el **TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DEL CAUCA**, administrando justicia en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la ley,

FALLA

PRIMERO. - DECLARAR la nulidad parcial de la Resolución N° 086 de 2018, exclusivamente en lo relacionado con las sanciones por no declarar, por extemporaneidad, por inexactitud y respecto al anticipo cobrado por parte del municipio de Guachené, conforme a los motivos expuestos en la parte considerativa de esta sentencia.

⁵⁰ Folios 49 a 52 Cuaderno Principal N° 1

⁵¹ Folios 54 a 71 Cuaderno Principal N° 1

⁵² Folios 76 a 118 Cuaderno Principal N° 1

⁵³ Folio 119 Cuaderno Principal N° 1

EXPEDIENTE No.
DEMANDANTE:
DEMANDADO:
MEDIO DE CONTROL:

19001-23-33-002-2018-00286-00
VATIA S.A. ESP
MUNICIPIO DE GUACHENÉ CAUCA
NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

SEGUNDO. -En consecuencia y a título de restablecimiento del derecho, **DECLARAR** que VATIA S.A E.S.P. no está obligada a pagar las sanciones por no declarar, por extemporaneidad, por inexactitud y el anticipo cobrado por parte del municipio de Guachené mediante la Resolución N° 086 de 2018, según lo expuesto.

TERCERO. - Negar las demás pretensiones.

CUARTO. - Sin condena en costas en esta instancia.

QUINTO. - Se dará cumplimiento a esta Sentencia en los términos del artículo 192 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

SEXTO. - **NOTIFIQUESE** la presente sentencia a las partes dentro de los tres días siguientes, mediante el envío del texto de esta providencia al buzón de correo electrónico para notificaciones judiciales.

COPIESE, NOTIFIQUESE Y CUMPLASE.

Se hace constar que el proyecto de sentencia fue considerado y aprobado por la Sala, en sesión de la fecha.

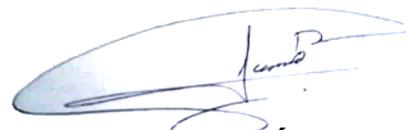
Los Magistrados,



NAUN MIRAWAL MUÑOZ MUÑOZ



DAVID FERNANDO RAMÍREZ FAJARDO



JAIRO RESTREPO CÁCERES