

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., primero (1º) de agosto de dos mil dieciocho (2018)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

Radicación: 76001-23-33-000-2012-00701-01 (21071)

Demandante: VATIA S.A. E.S.P.

Demandado: MUNICIPIO DE YUMBO – VALLE DEL CAUCA

Temas: Impuesto de Industria y Comercio 2009 y 2010 –
Actividad de generación y comercialización de
energía

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 24 de febrero de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que en la parte resolutive dispuso:

«1. DECLARAR la nulidad del acto administrativo contenido en la Resolución No 092 del 24 de octubre de 2012, en consecuencia y,

2. A título de restablecimiento del derecho DECLARAR en firme la declaración y liquidación privada de industria y comercio – avisos y tableros por los años gravables 2009 y 2010 respectivamente.

3. Condénese en costas a la parte vencida en este proceso conforme lo dicta el artículo 188 CPACA, liquidándose las mismas por Secretaría de ésta Corporación, incluyendo las agencias en derecho.

4. NIÉGANSE las demás pretensiones (...)».

ANTECEDENTES

El 30 de abril de 2010¹ y el 27 de octubre de 2011² la sociedad VATIA S.A E.S.P.³ presentó las declaraciones del impuesto de industria y comercio - avisos y tableros de los años gravables 2009 y 2010, registrando, en su orden, ingresos de \$307.386.000 y \$401.567.000, un impuesto de industria y comercio de \$3.074.000 y \$4.016.000⁴.

El 10 de abril de 2012, la Secretaría de Hacienda del Municipio de Yumbo expidió el Requerimiento Especial 026⁵, en el cual propuso modificar las declaraciones tributarias de la actora para incrementar los ingresos declarados, fijar un mayor impuesto de industria y comercio - avisos y tableros, y alumbrado público e imponer sanciones por inexactitud y por no informar. Dicho acto fue respondido oportunamente por la actora⁶.

El 18 de septiembre de 2012, la Secretaría de Hacienda del Municipio de Yumbo, Valle del Cauca profirió la Resolución N° 058⁷, mediante la cual expidió liquidación oficial de revisión en relación con las declaraciones referidas, y el 27 de septiembre de 2012

¹ Fls. 131 del c.p.

² Fls. 133 del c.p.

³ Antes Compañía de Generación del Cauca S.A. E.S.P.

⁴ Fls. 131 y 133 del c.p.

⁵ Fls. 78 a 86 del c.p.

⁶ Fls. 87 a 93 del c.p.

⁷ Fls. 95 a 111 del c.p.

emitió la Resolución N° 060 por la que revocó dicho acto «por inconsistencia numérica»⁸.

El 24 de octubre de 2012, la mencionada dependencia emitió la Resolución N° 092 «*POR MEDIO DE LA CUAL SE EXPIDE LIQUIDACIÓN DE REVISIÓN*», que acogió las glosas formuladas en el requerimiento especial y modificó las declaraciones tributarias presentadas por la demandante por los años gravables 2009 y 2010⁹. La actora acudió directamente a la jurisdicción.

DEMANDA

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, la sociedad demandante formuló las siguientes pretensiones:

«PRIMERO: Se declare la NULIDAD de la Resolución 026 de abril 10 de 2012, notificada en abril 12 de 2012, por medio de la cual se expidió Requerimiento Especial a GENERCAUCA S.A E.S.P (Hoy VATIA S.A E.S.P) por actividad comercial de Impuesto de Industria y Comercio, Avisos y Tableros y Alumbrado Público, por los años gravables 2009, 2010.

SEGUNDO: Se declare la NULIDAD de la Resolución 058 de Septiembre 18 de 2012, notificada en Septiembre 21 de 2012, por medio de la cual se expidió Liquidación Oficial de Revisión a GENERCAUCA S.A E.S.P (Hoy VATIA S.A E.S.P) por la actividad comercial de Impuesto de Industria y Comercio, Avisos y Tableros y Alumbrado Público, por los años gravables 2009, 2010.

TERCERO: Se declare la NULIDAD de la Resolución 092 de octubre 24 de 2012, notificada en octubre 26 de 2012, por medio de la

⁸ Fls 231 y 232.

⁹ Fls.113 a 129.

cual se expidió Liquidación Oficial de Revisión a GENERCAUCA S.A E.S.P (hoy VIATA S.A.E.S.P) por la actividad comercial del Impuesto de Industria y Comercio, Avisos y Tableros y de Alumbrado Público, realizada en Yumbo, para los años gravables 2009, 2010.

CUARTO: Que como consecuencia de lo anterior, se RESTABLEZCA el derecho de la sociedad VATIA S.A. E.S.P. 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 las liquidaciones privadas del Impuesto de Industria y Comercio y Complementarios para los años 2009 y 2010.

QUINTO: Se CONDENE en costas a la entidad demandada».

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

- Artículos 4°, 6°, 28, 29, 209, 237 y 363 de la Constitución Política;
- Artículo 7° de la Ley 56 de 1981;
- Artículo 51 de la Ley 383 de 1997;
- Artículos 33 y 37 de la Ley 14 de 1983;
- Artículo 89 de la Ley 142 de 1994;
- Artículo 119 de la Ley 489 de 1998;
- Artículo 38 del Decreto 2649 de 1993;
- Artículo 57 del Decreto 2117 de 1992;
- Artículo 11 del Decreto 1265 de 1999;
- Decreto 387 de 2007;
- Resolución CREG 119 de 2007 y,
- Resolución CREG 031 de 1997.

Como concepto de la violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

Dijo que no todos los conceptos facturados al usuario final representan un ingreso que incremente el patrimonio de la empresa y forme parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio, porque en la prestación del servicio público de energía se presentan actividades realizadas por diferentes empresas.

Precisó que en la prestación del servicio de energía coexisten las actividades de generación, distribución y comercialización ejecutadas generalmente por diferentes empresas¹⁰, y que el impuesto no se cobra sobre la totalidad de ingresos facturados, que incluyen recaudos a favor de terceros que como tales se registran en la contabilidad. Agregó que la Ley 383 de 1997¹¹ diferencia las citadas actividades y las grava de forma particular.

Explicó que el costo unitario de prestación del servicio de energía eléctrica resulta de la suma de cada uno de los componentes tarifarios, que lo facturado al cliente incluye el costo de remuneración de las actividades necesarias para la prestación del servicio de energía eléctrica al usuario final¹², y que las pérdidas y restricciones también hacen parte del componente tarifario¹³, al ser asumidas por el usuario final.

Aseguró que los ingresos deben incrementar el patrimonio del contribuyente para que formen parte de la base gravable del

¹⁰ Citó los artículos 5º y 74 de la Ley 143 de 1994 y 14.25 de la Ley 142 de 1994, y el Decreto 3734 de 2003 y la Resolución CREG 128 de 1996.

¹¹ Artículo 51.

¹² Citó el artículo 91 de la Ley 142 de 1994 y la Resolución CREG 119 de 2007.

¹³ Citó las resoluciones CREG 063 de 2000 y 1717 de 2008.

impuesto, y que los dineros recaudados en relación con la transmisión, distribución, restricciones y contribución (impuesto a cargo de los usuarios residenciales de los estratos 5 y 6, para subsidiar a usuarios de los estratos 1, 2 y 3¹⁴), no son ingresos de la compañía, por lo cual, si la actividad gravada es la comercialización, la base gravable es lo que recibe la empresa por tal concepto.

Expresó que la entidad demandada aplicó un concepto de la DIAN¹⁵ para fijar la base gravable con los rubros recaudados en la facturación del servicio, el cual constituye una *«ayuda de interpretación jurídica»*, y no un acto administrativo vinculante para el municipio.

Explicó que si el comercializador también es generador, como ocurre en este caso, lo recibido por el componente de generación no forma parte de la base gravable, *«pues sobre dicha actividad efectivamente canceló el impuesto conforme con la Ley 56 de 1981»*, y que por ello la sociedad no tuvo en cuenta dicho ingreso para liquidar el impuesto en los periodos en discusión.

Señaló que el hecho generador del impuesto complementario de avisos y tableros es la utilización del espacio público para publicitar una actividad, al fijar avisos y tableros *(lo cual no se predica de*

¹⁴ Citó los artículos 89 y 89-2 de la Ley 142 de 1994 y 5º de la Ley 286 de 1996, al Resolución 119 de 2007 y la sentencia C-086 de 1998.

¹⁵ Concepto DIAN 62106 de 17 de septiembre de 2004.

VATIA S.A. E.S.P.), y no el pago del impuesto de industria y comercio.

Aseguró que al imponer la sanción por no enviar información por « *errores e inconsistencias*» informados por la compañía, la Administración violó el procedimiento tributario aplicable y el debido proceso, pues debió iniciar un procedimiento independiente para formular los cargos endilgados y permitir el ejercicio del derecho de defensa.

Indicó que la sanción por inexactitud es improcedente, porque la sociedad no suministró información errónea o inexacta, y declaró y pagó el ICA conforme con los ingresos recaudados en los periodos en discusión.

Advirtió que los actos administrativos demandados no adquieren fuerza ejecutoria hasta que la jurisdicción decida sobre su legalidad, y que la entidad demandada debe abstenerse de iniciar cualquier procedimiento administrativo de cobro coactivo.

OPOSICIÓN

El Municipio de Yumbo, Valle del Cauca, se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente:

Afirmó que se observó el debido proceso al expedir el requerimiento especial en relación con las declaraciones presentadas por la actora, la cual ejerció oportunamente su derecho a la defensa.

Advirtió que *«el objeto de la demandante es generar y comercializar energía eléctrica»*, y que al prestar el servicio público domiciliario de energía está sometida al impuesto de industria y comercio en los términos de la Ley 383 de 1997, el cual se genera en el lugar de ubicación del usuario final.

Señaló que mediante cruces de información estableció que la actora vendió la energía comprada en la bolsa de energía a usuarios finales ubicados en la jurisdicción del municipio.

Destacó que la Ley 142 de 1994¹⁶, estableció que el servicio público domiciliario de energía eléctrica es el transporte de energía eléctrica desde las redes regionales de transmisión hasta el domicilio del usuario final, incluida su conexión y medición, y que la demandante tiene como usuarios finales a empresas ubicadas en la jurisdicción del municipio, por cual es sujeto pasivo del tributo.

AUDIENCIA INICIAL

¹⁶ Artículo 14.25.

En la audiencia inicial celebrada el 24 de febrero de 2014¹⁷, el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca precisó que en el proceso no se presentaron excepciones previas, se abstuvo de decretar pruebas diferentes a las aportadas con la demanda y fijó el litigio en determinar *«el componente sobre el cual Vatia S.A. debe cancelar el impuesto de Industria y Comercio»*.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Valle del Cauca declaró la nulidad de la Resolución 092 del 24 de octubre de 2012, la firmeza de las declaraciones del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros presentadas por la actora por los años 2009 y 2010, y condenó en costas a la parte demandada, con fundamento en lo siguiente:

No se pronunció sobre las pretensiones de nulidad de las resoluciones 026 de 10 de abril de 2012 (requerimiento especial) y 058 del 18 de septiembre de 2012, porque la primera es un acto de trámite que no es susceptible de control en sede judicial, y la segunda fue revocada por la Resolución 060 de 27 de septiembre de 2012.

Destacó que la actividad principal de la demandante es la generación y comercialización de energía de cualquier tipo, y que

¹⁷ Fls. 260 a 264 del c.p.

en las declaraciones tributarias registró como actividad económica principal la comercialización de energía eléctrica.

Explicó que la actora ejerce la actividad de comercialización minorista de energía, consistente en la intermediación entre los agentes que prestan el servicio de generación, transmisión y distribución de energía eléctrica y los usuarios finales del servicio, la cual se puede desarrollar de forma conjunta con otras actividades del sector eléctrico¹⁸.

Precisó que la demandante es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio, el cual grava las actividades que generan incremento en el patrimonio, cuya base se obtiene al descomponer la tarifa del servicio pagada por el usuario final y no incluye ingresos por recaudos a terceros.

Manifestó que el cruce de información que realizó el municipio demandado es errado, porque las facturas solicitadas no son conducentes para establecer la actividad de comercialización que desarrolló la actora al prestar el servicio público de energía, en relación con los demás componentes que conforman el total facturado (generación, transformación, distribución).

Afirmó que no existe prueba del cruce de información realizado, y que la información recaudada solo demuestra una diferencia entre

¹⁸ Citó los artículos 11 de la Ley 143 de 1994, 1° del Decreto 387 de 2007 y 2° de la Resolución 128 de 1996.

el valor declarado por el contribuyente y el valor informado, sin discriminar el recaudo que hace la demandante como comercializador de energía.

Sostuvo que la base gravable del impuesto de industria y comercio está conformada por los ingresos propios obtenidos por la realización de actividades gravadas, sin incluir los ingresos percibidos para terceros.

Concluyó que los actos administrativos demandados están viciados de falsa motivación, porque interpretaron indebidamente las normas que regulan el impuesto de industria y comercio para el sector eléctrico, al calcular el tributo a partir de la totalidad de los ingresos recaudados, sin discriminar cuáles correspondían a la actividad de comercialización.

Señaló que el impuesto de avisos y tableros grava el lucro o beneficio obtenido por la colocación de vallas, avisos y tableros en la jurisdicción del municipio, lo cual no fue demostrado por la Administración¹⁹.

RECURSO DE APELACIÓN

¹⁹ Citó la sentencia del 11 de marzo de 2010, Exp. 17104, C.P Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

La entidad demandada interpuso recurso de apelación contra el fallo proferido por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, a cuyo efecto expuso las razones que se resumen a continuación:

Afirmó que el *a-quo* debió observar los pagos realizados a la actora por el suministro del servicio de energía, y que la Administración tomó el valor total de dichos pagos porque era responsabilidad de la actora «*hacer énfasis en el descuento del valor por recaudo de terceros*», lo cual no se demuestra con certificaciones de revisor fiscal sino con documentos idóneos²⁰.

Manifestó que la demandante, al incluir deducciones en la base gravable para conseguir una disminución en el impuesto a pagar, suministró valores que no corresponden con lo que recibió de los usuarios, y no demostró el pago de los conceptos, que en su sentir, constituyen recaudos por ingresos de terceros, entre los que se encuentra la contribución del sector eléctrico.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandante guardó silencio en esta instancia procesal.

La **demandada** reiteró los argumentos de la contestación de la demanda y del recurso de apelación, y destacó que: i) se desvirtuó la veracidad de las declaraciones; ii) no se valoró la prueba de los

²⁰ Citó la sentencia de 14 de abril de 2011, Exp. 17930, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

ingresos brutos aportada por la actora; iii) no se demostró la calidad de comercializador minorista de energía de la actora, ni los ingresos para terceros; iv) el ICA se liquida sobre la totalidad de ingresos brutos; v) el impuesto de avisos y tableros se causa simultáneamente con el ICA y, vi) proceden las sanciones impuestas.

El **Ministerio Público** solicitó confirmar la sentencia apelada, porque no se demostró la realidad de los ingresos de la actora, pues los declarados corresponden al suministro de energía y no a los obtenidos por otras actividades incluidas en la facturación.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Decide la Sala sobre la legalidad del acto administrativo que modificó las declaraciones del impuesto de industria y comercio - avisos y tableros presentadas por VATIA S.A. E.S.P., correspondientes a los años 2009 y 2010.

En los términos del recurso de apelación, la Sala debe establecer si la sociedad demandante debía liquidar el impuesto de industria y comercio de los periodos en discusión, sobre la base del total de los ingresos recibidos por el suministro del servicio de energía eléctrica a los usuarios finales del servicio.

Marco general

La Sala se refirió a la normativa que regula el impuesto de **industria y comercio** en relación con las actividades de generación y comercialización de energía eléctrica, con fundamento en lo siguiente²¹:

La Ley 142 de 1994 regula el servicio público domiciliario de energía eléctrica²², que consiste en *«el transporte de energía eléctrica desde las redes regionales de transmisión hasta el domicilio del usuario final, incluida la conexión y medición»*.

La norma dispuso que *«las entidades prestadoras de servicios públicos²³ están sujetas al régimen tributario nacional y de las entidades territoriales²⁴»*, y que los departamentos y municipios *«podrán gravar a las empresas de servicios públicos con tasas, contribuciones o impuestos que sean aplicables a los demás contribuyentes que cumplan funciones industriales o comerciales²⁵»*, con lo cual, las empresas prestadoras del servicio público domiciliario de energía eléctrica son sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio en la jurisdicción municipal en que se ubique el usuario final del servicio.

²¹ Sentencias del 10 de septiembre de 2015, Exp. 19730, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, del 30 de julio de 2015, Exp. 20924, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez; del 22 de septiembre de 2016, Exp. 21691, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y del 23 de agosto de 2017, Exp. 22086, C.P. (E) Stella Jeannette Carvajal Basto, entre otras.

²² Artículo 14.21.

²³ El artículo 18 de la Ley 142 de 1994, señaló que las empresas de servicios públicos son aquellas que tienen *«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»*.

²⁴ Artículo 24.

²⁵ Artículo 24.1.

El artículo 51 de la Ley 383 de 1997²⁶ fijó las condiciones en que se causa el impuesto de industria y comercio en relación con la prestación de servicios públicos domiciliarios, incluido el de energía eléctrica, al señalar:

«Art. 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 1981²⁷.

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». (Se subraya).

Si bien el numeral 1 del artículo transcrito se refiere a la generación de energía eléctrica, el servicio público domiciliario y las demás

²⁶ «Por la cual se expiden normas tendientes a fortalecer la lucha contra la evasión y el contrabando, y se dictan otras disposiciones»

²⁷ L. 56 de 1981 «Art. 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».

actividades complementarias están gravadas con el impuesto de industria y comercio, pues la norma *«regula el tributo para el servicio público domiciliario (inciso 1º), la actividad de transmisión y conexión (numeral 2º) y la compraventa (numeral 3º)»*²⁸.

En relación con la comercialización de energía eléctrica por la empresa que la genera se aplica el artículo 7º de la Ley 56 de 1981, porque el artículo 181 de la Ley 1607 de 2012²⁹ dispuso que *«continuará gravada de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 7º de la Ley 56 de 1981»*, lo cual fue precisado por la Corte Constitucional en la sentencia C-587 de 2014, al declarar la exequibilidad condicionada del citado artículo *«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»*.

Con fundamento en la citada providencia de la Corte Constitucional, la Sala concluyó que el artículo 181 de la Ley 1607 de 2012 *«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»*³⁰.

Caso concreto

²⁸ Sentencia del 16 de septiembre de 2016, Exp. 21691, C.P. (E) Martha Teresa Briceño de Valencia.

²⁹ *«Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones»*

³⁰ Sentencia del 5 de octubre de 2016, Exp. 19815, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

VATIA S.A. E.S.P. es una sociedad anónima -empresa de servicios públicos domiciliarios-, domiciliada en la ciudad de Cali, Valle del Cauca, que tiene como objeto social 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 O COMPLEMENTARIAS A LAS ANTERIORES**³¹».

La sociedad demandante presentó en el municipio de Yumbo las declaraciones del impuesto de industria y comercio - avisos y tableros de los años 2009 y 2010, sobre la base de los ingresos recibidos por la actividad de comercialización que realizó en el municipio demandado, por considerar que «*sobre la actividad de **generación**, efectivamente ya se había cancelado el impuesto de industria y comercio con base en la mencionada Ley [Ley 56 de 1981] en los municipios que se efectúa dicha generación*³²».

Así, para el año 2009 declaró ingresos por concepto de comercialización de energía en la jurisdicción del municipio de Yumbo, Valle del Cauca, de \$307.386.000 y en el año 2010 de \$401.567.000, lo cual está certificado por el Revisor Fiscal de la compañía³³.

³¹ Fls 135 a 141 del c.p.

³² Fls 9 y 10 del c.p. – demanda.

³³ Fl. 130 del c.p.

Mediante «*derecho de petición*» del 18 de enero de 2012³⁴, la entidad demandada solicitó a la actora el listado de usuarios finales del servicio de energía eléctrica en el municipio y la relación de las facturas que soportan el cobro del «*suministro de energía eléctrica en el mercado regulado y no regulado*», el cual fue respondido oportunamente³⁵ por la actora el 9 de febrero de 2012 y radicado el 13 siguiente. Con la mencionada respuesta aportó el listado requerido³⁶.

Con fundamento en la información suministrada y en un cruce de información -que no obra en el proceso-, el requerimiento especial señaló que durante los años 2009 y 2010 la actora «*recibió ingresos brutos superiores a los reportados en su declaración de ICA dentro de la jurisdicción de Yumbo*» sobre los cuales se «*aplicará la tarifa municipal establecida del 10 por mil para actividad comercial*³⁷».

Lo anterior fue acogido por la liquidación de revisión³⁸, al determinar que la sociedad recibió ingresos brutos por la suma de \$7.636.657.211 durante el año 2009 y de \$13.825.192.800 en el año 2010.

Si bien en el expediente no obran los cruces de información que realizó la Administración, ni las facturas que sirvieron de fundamento a la actuación administrativa adelantada, es un hecho

³⁴ Fls. 225 y 226 del c.p. – Recibido por la sociedad el 23 de enero de 2012.

³⁵ El artículo 14 del C.P.C.A. establece que, por regla general, el término para resolver peticiones es de quince (15) días hábiles.

³⁶ Fls. 220 a 223 del c.p.

³⁷ Fls. 81 y 82 del c.p.

³⁸ Fl. 125 del c.p.

aceptado por las partes que el acto administrativo demandado determinó el impuesto de industria y comercio sobre la base de la totalidad de ingresos brutos facturados por la actora a usuarios regulados y no regulados ubicados en la jurisdicción del municipio demandado³⁹, en relación con el suministro de energía.

A partir de los hechos señalados, la Sala observa que una de las formas en que las empresas generadoras comercializan energía generada y se relacionan con otros actores del mercado, es a través de la venta de energía a usuarios no regulados mediante contratos bilaterales, lo cual corresponde al mercado libre o mercado no regulado⁴⁰.

Dicha actividad, por disposición del artículo 181 de la Ley 1607 de 2012, está gravada con el impuesto de industria y comercio en los términos del artículo 7º de la Ley 56 de 1981⁴¹, pues se trata de la venta de energía **generada** por la misma empresa.

De lo contrario, la comercialización de energía comprada a otra empresa generadora o a una comercializadora está gravada según las reglas generales del impuesto, *«específicamente en lo que tiene que ver con la comercialización de energía –el ICA se causa en el domicilio del vendedor–, **carga probatoria que recae sobre el ente territorial fiscalizador***⁴²». (Se resalta).

³⁹ Listado que obra en el fl. 223 del c.p.

⁴⁰ Cfr. Sentencia C-587 de 2014.

⁴¹ Se tributa por la actividad industrial en el municipio donde están ubicadas sus plantas de generación, en aplicación del artículo 77 de la Ley 49 de 1990.

⁴² Sentencia del 30 de julio de 2015, Exp. 20924, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

En ese contexto, la Sala advierte que la Administración no estableció las cantidades de energía que la actora suministró a usuarios regulados y no regulados ubicados en la jurisdicción del municipio demandado, ni qué porcentaje de la energía suministrada correspondía a la generada por la misma empresa o cuál fue comprada a otras empresas generadoras o comercializadoras.

Así pues, el municipio demandado no podía determinar que los ingresos brutos que sirven como base de liquidación del impuesto de industria y comercio en esa jurisdicción por la actividad de comercialización de energía fueran diferentes a los declarados, pues no estableció el monto de los ingresos que, por haberse originado en la actividad industrial de generación de energía habían sido gravados los términos del artículo 7º de la Ley 56 de 1981, en el municipio donde están ubicadas sus plantas de generación.

En consecuencia, la adición de ingresos a la base gravable del impuesto de industria y comercio de los años gravables 2009 y 2010 es improcedente, porque el municipio de Yumbo no desvirtuó que los ingresos registrados por la actora en relación con la actividad de comercialización de energía eléctrica que realizó en esa jurisdicción, fueran diferentes a los declarados.

Impuesto de avisos y tableros

La Sala observa que en el acto administrativo acusado la demandada fijó, *con fundamento en el impuesto de industria y comercio determinado a cargo de la actora*, el impuesto complementario de avisos y tableros.

Al respecto, se reitera que⁴³, *«Si bien la causación del impuesto de industria y comercio afecta directamente la liquidación del impuesto de avisos y tableros, en razón del carácter complementario de este último, como lo señala el artículo 37 de la Ley 14 de 1983, para la Sala, dicho impuesto cuenta con unos elementos esenciales propios, como son la fijación de avisos, tableros y vallas en los espacios públicos»*.

En esa oportunidad, la Sala concluyó que la realización de actividades industriales, comerciales o de servicios en la jurisdicción del municipio, no constituyen el hecho generador del impuesto de avisos y tableros, pues el hecho que lo genera es la colocación efectiva de avisos y tableros en el espacio público, circunstancia que debe ser demostrada por la Administración⁴⁴.

En el caso concreto, la entidad demandada se limitó a señalar que la Ley 14 de 1983 estableció como hecho generador del impuesto de avisos y tableros la simple causación del impuesto de industria y comercio, sin demostrar que la actora fijara avisos y tableros en la jurisdicción del municipio, lo que hace improcedente la determinación oficial del tributo.

⁴³ Sentencia de 10 de febrero de 2016, Exp. 20901, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez

⁴⁴ Sentencia del 9 de julio de 2015, Exp. 19509, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

Por las razones expuestas, la sanción por inexactitud impuesta resulta improcedente.

De otro lado, la Sala observa que en el acto administrativo demandado se impuso la sanción por no informar, pues la Administración consideró que *«lo informado no corresponde a lo solicitado⁴⁵»*.

En el expediente está demostrado que la sociedad demandante suministró la información⁴⁶ solicitada por el municipio de Yumbo - *mediante derecho de petición-*, y que esa información fue tenida en cuenta en la actuación adelantada por la Administración, lo que la hace improcedente.

Finalmente, la Sala observa que, con fundamento en el artículo 188 del C.P.A.C.A., el Tribunal condenó en costas y agencias en derecho a la entidad demandada; sin embargo, como esa decisión no fue apelada, la Sala la mantendrá.

No condenará en costas en segunda instancia porque el numeral 8 del artículo 365 del Código General del Proceso⁴⁷ establece que *«Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación⁴⁸»* y en el expediente no

⁴⁵ Fl. 122 del c.p. – Liquidación de Revisión.

⁴⁶ Fls. 220 a 223 c.p.

⁴⁷ Ley 1564 de 2012.

⁴⁸ Se reitera el criterio de la Sala expuesto en sentencia complementaria del 24 de julio de 2015, Exp. 20485, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

existen elementos de prueba que demuestren o justifiquen la condena en costas en esta instancia.

En consecuencia, la Sala confirmará la sentencia apelada, que declaró la nulidad de los actos administrativos demandados, y no condenará en costas en esta instancia.

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

CONFÍRMASE la sentencia del 24 de febrero de 2014 proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca.

Sin condena en costas en esta instancia.

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

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

MILTON CHAVES GARCÍA
BASTO Presidente de la Sección

STELLA JEANNETTE CARVAJAL

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
RAMÍREZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ