



**CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá D.C., dos (02) de mayo de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 05001-23-33-000-2022-00734-01 (28032)
Demandante: Empresas Públicas de Medellín ESP, EPM
Demandado: Municipio de Rionegro

Temas: Impuesto Industria y Comercio. Territorialidad servicios. Confianza legítima y principio de buena fe.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide los recursos de apelación¹ presentados por las partes contra la sentencia del 29 de junio de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, que resolvió²:

Primero. No prosperan las excepciones de (i) legalidad del acto administrativo y (ii) la no vulneración de los principios de confianza legítima y seguridad jurídica, así como el cumplimiento de los deberes relacionados con la materia tributaria que dispone el ordenamiento jurídico, por las razones expuestas.

Segundo. Declarar la nulidad de los siguientes actos administrativos:

Resolución 1193 del 30 de septiembre de 2021, proferida por [el demandado] «*por medio de la cual se practica una liquidación oficial de revisión*» y la Resolución 030 del 23 de febrero de 2022, proferida por el [demandado] «*por la cual se resuelve un recurso de reconsideración*».

Resolución 1194 del 30 de septiembre de 2021, proferida por el [demandado] «*por medio de la cual se practica una liquidación oficial de revisión*» y de la Resolución 029 del 23 de febrero de 2022, proferida por el [demandado], «*por la cual se resuelve un recurso de reconsideración*».

Resolución 1195 del 30 de septiembre de 2021, proferida por el [demandado] «*por medio de la cual se practica una liquidación oficial de revisión*» y de la Resolución 028 del 23 de febrero de 2022, proferida por el [demandado], «*por la cual se resuelve un recurso de reconsideración*».

Resolución 1196 del 30 de septiembre de 2021, proferida por el [demandado] «*por medio de la cual se practica una liquidación oficial de revisión*» y de la Resolución 027 del 23 de febrero de 2022, proferida por [demandado], «*por la cual se resuelve un recurso de reconsideración*».

Lo anterior, conforme los argumentos expresados en la parte motivan de esta providencia.

Tercero. A título de restablecimiento del derecho se dispone que quedarán en firme las declaraciones privadas del impuesto de industria y comercio presentadas por Empresas Públicas de Medellín ESP al municipio de Rionegro -Antioquia por los años gravables 2017, 2018, 2019 y 2020.

Asimismo, se dispone que EPM no está obligada a pagar al municipio de Rionegro – Antioquia los mayores valores determinados por concepto del impuesto de industria y comercio, ni los intereses moratorios de que tratan los actos administrativos anulados.

Cuarto. Negar las demás pretensiones de la demanda.

¹ El expediente ingresó al despacho el 01 de septiembre de 2023.

² Samai CE, índice 2, certificado: 023F126DB968B7FC A9743152BFD532B5 635B5FCF010BEFE9 D7EA83547E4BE114 (pdf).



Quinto. No condenar en costas.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Mediante las liquidaciones oficiales de revisión 1193, 1194, 1195 y 1196, del 30 de septiembre de 2021, el demandado modificó la tarifa del ICA declarada por la contribuyente para las actividades de transmisión de energía, distribución de energía y distribución de gas por los años gravables 2017 a 2020, bajo la consideración de que la tarifa procedente era el 8‰, relativa a actividades de servicios y no la del 4‰ concerniente a actividades industriales. Estos actos fueron confirmados a través de las resoluciones 027, 028, 029 y 030 del 23 de febrero de 2022, que resolvieron los recursos de reconsideración interpuestos³.

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), la demandante formuló las siguientes pretensiones:

1. Que se declare la nulidad de los siguientes actos administrativos:

1.1 Resolución 1193 del 30 de septiembre de 2021, proferida por el [demandado] «Por medio de la cual se practica una liquidación oficial de revisión».

1.2 Resolución 1194 del 30 de septiembre de 2021, proferida por el [demandado] «Por medio de la cual se practica una liquidación oficial de revisión».

1.3 Resolución 1195 del 30 de septiembre de 2021, proferida por el [demandado] «Por medio de la cual se practica una liquidación oficial de revisión».

1.4 Resolución 1196 del 30 de septiembre de 2021, proferida por el [demandado] «Por medio de la cual se practica una liquidación oficial de revisión».

1.5 Resolución 027 del 23 de febrero de 2022, proferida por el [demandado] «Por la cual se resuelve un recurso de reconsideración».

1.6 Resolución 028 del 23 de febrero de 2022, proferida por el [demandado] «Por la cual se resuelve un recurso de reconsideración».

1.7 Resolución 029 del 23 de febrero de 2022, proferida por el [demandado] «Por la cual se resuelve un recurso de reconsideración».

1.8 Resolución 030 del 23 de febrero de 2022, proferida por el [demandado] «Por la cual se resuelve un recurso de reconsideración».

2. Que, como consecuencia de la declaratoria de nulidad de los actos administrativos enunciados en el numeral que antecede, se declaren en firme las declaraciones privadas del impuesto de industria y comercio presentadas por Empresas Públicas de Medellín ESP al municipio de Rionegro por los años gravables 2017, 2018, 2019 y 2020.

3. Que se declare que Empresas Públicas de Medellín ESP no está obligada a reconocer y pagar al municipio de Rionegro los mayores valores determinados por concepto del impuesto de industria y comercio, ni los intereses moratorios de que tratan las liquidaciones oficiales de revisión 1193, 1194, 1195 y 1196 del 30 de septiembre de 2021.

³ Samai CE, índice 2, certificado: AA9252DE5A54A6C4 9CA384AAE7C30C0C FC320FEEE4815CE9 B05207BE45EDBB9C (rar).



4. Que, a título de restablecimiento del derecho, el municipio de Rionegro devuelva a Empresas Públicas de Medellín ESP toda suma que por concepto de impuesto de industria y comercio esta le haya cancelado con fundamento en los actos administrativos demandados y que dicha suma sea indexada y devuelta con intereses comerciales.
5. Que se ordene al municipio de Rionegro dar cumplimiento a la sentencia en los términos establecidos en los artículos 192 y 195 de la Ley 1437 de 2011.
6. Que se condene al municipio de Rionegro al pago de las costas y agencias en derecho a que haya lugar, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 188 de la Ley 1437 de 2011 y demás normas concordantes.

A los anteriores efectos, invocó como vulnerados los artículos 1, 28, 29, 83, y 338 de la Constitución; 32, 33, 34, 35, 36 y 37 de la Ley 14 de 1983; 1, 14.21 y 14.28 de la Ley 142 de 1994; ordinal 1 del artículo 3 y 42 del CPACA (Ley 1437 de 2011); 589, 647 y 711 del ET (Estatuto Tributario); 196 del Decreto 1333 de 1986; 258, 341, 350 y 398 del Acuerdo 005 de 2012 del municipio de Rionegro; Acuerdo 027 de 2016 del municipio de Rionegro; y Acuerdo 023 de 2018 del municipio de Rionegro bajo el siguiente concepto de violación⁴:

-Los actos administrativos fueron expedidos con infracción de las normas en que debían fundarse. A tales efectos, argumentó que la Administración omitió aplicar el Acuerdo 005 de 2012 respecto de la declaración del ICA del año 2017 (arts. 341 y 350 ídem), pues tal regulación determinaba que el término de firmeza era de dos años contados a partir del vencimiento del plazo para declarar, lo que para el caso debía computarse a partir del 31 de marzo de 2018, fecha límite para la presentación de la declaración tributaria (art. 398 ídem); sin embargo, en lugar de esto, el demandado aplicó incorrectamente el Acuerdo 023 de 2018, pues asumió que la corrección a tal declaración, efectuada el 26 de diciembre de 2018, implicó el reinicio del término de firmeza, lo que carece de sustento legal. Agregó que, inclusive bajo este escenario, habría operado la firmeza, pues el acto preparatorio se notificó el 03 de junio de 2021 y no el 26 de diciembre de 2020.

En la misma línea, anotó que el Acuerdo 023 de 2018 -que amplió el plazo de firmeza a tres años- entró en vigencia el 28 de diciembre de 2018; esto es, después del cierre del ejercicio 2017, de la presentación de la declaración del ICA correspondiente y de su corrección. Adujo que los artículos 589 del ET y 258 del Acuerdo 005 de 2012 fueron indebidamente aplicados, pues no existe disposición que autorice la prórroga del término de firmeza cuando se corrige la declaración sin afectar el impuesto a cargo, como sucedió en este caso, de manera que no se activó la ampliación del término de firmeza, que habilitan tales disposiciones, conforme lo ha señalado la jurisprudencia de esta corporación⁵, de ahí que para este caso, aplicaba la firmeza en dos años contados a partir del vencimiento del plazo para declarar. Agregó que el entendimiento de la Administración respecto de la ampliación del término de firmeza al efectuar correcciones, implicaría que tal término se volvería indefinido, según el número de correcciones, lo que sería contrario a la seguridad jurídica e imprescriptibilidad de las obligaciones tributarias, en armonía con el artículo 28 constitucional.

-El municipio inaplicó el Acuerdo 005 de 2012 vigente y aplicable a la declaración de EPM para el año gravable 2018. Aseveró que la declaración del período 2018 seguía la misma suerte que la del 2017, toda vez que el Acuerdo 023 de 2018 empezó a regir en el período siguiente a su publicación, por lo cual aplicaba el término de firmeza de dos años, previsto en el artículo 341 del Acuerdo 005 de 2012. A tales efectos, planteó que la firmeza de las declaraciones era una manifestación de la prescripción con una doble connotación, una

⁴ Samai CE, índice 2, certificado: D91010EE7660314C 2748BA80A083703E FA75BE568E4F18E9 BD501EB89BEB2C9B (pdf)

⁵ Entre otras, sentencia del 04 de marzo de 2021, exp. 24794, CP: Milton Chaves García.



relativa al derecho sustantivo a que el Estado defina la situación jurídica en un plazo razonable, lo que se sustenta en el principio de seguridad jurídica y, segundo, una sanción al Estado por su inactividad. Así, la prescripción ocurre cuando se deja vencer el término para ejercer las facultades sancionadoras y fiscalizadoras, sin haber efectuado las gestiones necesarias para determinar la responsabilidad de quien infringió la ley.

A ese respecto, también indicó que la jurisprudencia del Consejo de Estado⁶ y de la Corte Constitucional⁷ ha reconocido que las normas que regulan la prescripción son de carácter sustancial; al igual que la Procuraduría General de la Nación en asuntos disciplinarios. Con base en ello, alegó que las normas de carácter sustancial no surten efectos inmediatos como sucede con las normas de carácter procesal. La normativa sobre firmeza del Acuerdo 023 de 2018 solamente surtía efectos para las declaraciones posteriores al período del 2018, al tenor del artículo 338 constitucional. Así, la autoridad tenía dos años para notificar el requerimiento especial, so pena de la firmeza de la declaración (art. 350 Acuerdo 005 de 2012), de manera que este fue notificado tardíamente el 03 de junio de 2021, pues el plazo para declarar finalizó el 29 de marzo de 2019, por lo que, el plazo para notificarlo, culminó el 29 de marzo de 2021.

-Falta de aplicación de los artículos 1 y 83 de la Constitución. El municipio vulneró los principios de seguridad jurídica, confianza legítima y buena fe. Sobre este particular señaló que la actora podía aplicar válidamente la tarifa del 4‰, porque el municipio así se lo dio a entender a través del sistema de liquidación del tributo que dispuso la demandada y esto fue ratificado en la respuesta a la petición elevada, en la que confirmó la aplicabilidad de esa tarifa, de manera que fue bajo ese contexto que presentó y pago el ICA de los años gravables 2017 a 2020. No había una razón válida para dudar del propio actuar del municipio. Adicionalmente, en el Acuerdo 027 de 2016 las actividades de distribución y transmisión de energía eléctrica no fueron clasificadas expresamente como servicios; por el contrario, el acuerdo contiene un régimen tarifario general para las actividades gravadas, que determina en forma global las tarifas para las actividades (industrial 4‰, comercial y servicios 8‰) y los códigos CIU del DANE no clasificaban su actividad como servicio, dada la especialidad de las actividades económicas que lleva a cabo, por lo que no era evidente que pertenecieran a las actividades de servicios, como lo sostuvo el municipio.

Además, en los años gravables siguientes, el municipio no informó el supuesto «*error involuntario*» incurrido en la parametrización del sistema, por lo que la empresa continuó presentando las declaraciones con base en la tarifa asignada automáticamente en la plataforma y solo hasta el año 2021 que conoció los requerimientos especiales supo que para su contraparte la tarifa aplicable era otra, de modo que luego de cuatro años pretendía el demandado subsanar el error en que incurrió, pero con la consecuencia de incrementar el tributo a cargo, junto con la causación de intereses moratorios, en contravención del principio de buena fe y en provecho del error que alega en su favor el municipio. Sostuvo que el municipio defraudó la confianza legítima en la medida que dio a entender como tarifa aplicable el 4‰ y luego argumentó que se trató de un error, pues aun cuando ello proviniera de un yerro -que a su juicio no lo fue- se generaron derechos y expectativas legítimas que debían ser respetados.

Por lo mismo, aseguró que el demandado incurrió en la prohibición de obrar en contra de sus propios actos, el cual exige coherencia con estos, ya que pueden ser determinantes en el actuar de una persona. Anotó que sobre este principio se han pronunciado tanto la Corte Constitucional, como el Consejo de Estado. Indicó que según la sentencia de esta

⁶ Consejo de Estado, Sala de Consulta y Servicio Civil, Concepto del 05 de diciembre de 2006, (exp. 1756, sin indicar consejero).

⁷ Corte Constitucional, sentencia C – 416 de 2002, MP: Clara Inés Vargas Hernández)



Sección⁸ la contravención a este principio se configura cuando concurren los siguientes hechos: (i) existe una conducta jurídicamente anterior, relevante y eficaz; (ii) consiste en el ejercicio de una facultad o derecho subjetivo por la misma persona que crea la situación litigiosa, debido a la contradicción entre la conducta anterior y la posterior; (iii) identidad del sujeto en ambas conductas.

En concreto, argumentó que la conducta jurídica anterior -relevante y eficaz- consistió en que la demandada fijó la tarifa aplicable del 4‰ para el ICA a través de su plataforma virtual dispuesta para presentar la declaración, la cual establecía automáticamente dicha tarifa para las actividades con códigos 3512 (transmisión de energía), 3513 (distribución de energía) y 3520 (producción/distribución de gas). Esta tarifa no podía ser modificada por la actora. Adujo que como fue la propia autoridad quien determinó la tarifa para dichas actividades se esperaba que fuera la correcta, en virtud de los principios de buena fe y confianza legítima. Reiteró que la tarifa del 4‰ fue ratificada por el municipio el 13 de marzo de 2018, por una funcionaria adscrita a la Subsecretaría de Rentas, en respuesta a la petición de contenido particular, relativa a si la mencionada tarifa correspondía a un error al parametrizar las actividades en su aplicativo o si, por el contrario, era la procedente, siendo esta última, la conclusión a la solicitud.

Además, la citada tarifa dispuesta por el municipio perduró a lo largo del tiempo, pues se mantuvo por los años 2018 a 2020, por lo que la demandante continuó pagando el tributo a la prenotada tarifa, tras lo cual, el municipio llevó a cabo una conducta posterior y contradictoria al proferir el requerimiento especial y la liquidación oficial, a fin de modificar la tarifa del 4‰ al 8‰, contrario a lo anteriormente señalado, lo cual era inadmisibles, debido a que la supuesta inconsistencia era imputable al demandado. Aseveró que el cumplimiento de los requisitos anteriores demostraban que el municipio incurrió en la prohibición de obrar en contra de sus actos propios.

-Falta de aplicación del artículo 711 del ET. El municipio desconoció el principio de correspondencia con el requerimiento especial. Expuso que, tanto en las liquidaciones oficiales como en las resoluciones que las confirmaron, se exigieron intereses moratorios, los cuales no fueron incluidos en los requerimientos especiales, de manera que al no haberlos propuesto en los actos preparatorios le era vedado a la autoridad exigirlos en los actos acusados, porque se vulneraba este principio. Alegó que nadie puede alegar su propia culpa a su favor y, para el caso, el municipio tomaba provecho de su propia culpa, pues fue quien parametrizó la tarifa en su plataforma virtual y la ratificó. Así, concluyó que si tuviera que pagar un mayor impuesto e intereses moratorios, el ente municipal le infringiría un daño antijurídico que no estaría obligada a soportar.

-Indebida interpretación de las normas que clasifican las actividades objeto de la discusión catalogadas como industriales. Señaló que es una empresa generadora de energía eléctrica y que esta actividad era netamente industrial en los términos del artículo 34 de la Ley 14 de 1983, pues implicaba la producción de energía eléctrica. Añadió que igualmente realizaba actividades de transmisión y distribución, las cuales se concretaban en el transporte de la energía desde el sitio de generación hasta el lugar de consumo, seguido de lo cual, afirmó que la Corte Constitucional y el Consejo de Estado han señalado que cuando el generador desarrolla simultáneamente la transmisión y la distribución, todas estas actividades deben considerarse, en su conjunto, como «industriales» y, seguidamente, citó apartes de algunas sentencias de la Corte Constitucional⁹ y de esta Sección¹⁰.

⁸ Sentencia del 28 de febrero de 2019, exp. 21449, CP: Stella Jeannette Carvajal.

⁹ Sentencia C – 587 de 2014, MP: Luis Guillermo Guerrero Pérez.

¹⁰ Sentencias: del 23 de enero de 2014 (exp. 17929, CP: Martha Teresa Briceño De Valencia), 23 de julio de 2015 (exp. 19942, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez) y del 18 de junio de 2015 (exp. 19168, CP: Martha Teresa Briceño De Valencia)



Tras ello, señaló que no era obvio, como lo señalaba el municipio, que esas actividades fueran catalogadas como «servicios», lo que se hacía ostensible con el código CIU 3520 que además de incluir la distribución de gas, también identifica la producción de este. Además la plataforma no distinguía entre actividades de distribución y producción de gas, de modo que no era tan fácil y evidente como lo plantea el municipio, máxime al tratarse de una actividad especial y de gran escala. Por ello, en virtud de la buena fe, confianza legítima y seguridad jurídica, atendió plenamente los criterios indicados por el demandado para categorizar las actividades como industriales y no como servicios.

Adujo que no era cierto que a todas las actividades relacionadas con energía eléctrica y gas domiciliario les aplicara la tarifa prevista para servicios, por corresponder a la prestación de servicios públicos domiciliarios, puesto que tal denominación era para identificar actividades de interés general que requerían regulación especial en las leyes 142 y 143, de 1994. Adicionalmente, existían normas nacionales que regulaban el impuesto de industria y comercio para las actividades pertenecientes a dicha categoría de «servicios públicos domiciliarios», como el artículo 7 de la Ley 56 de 1981 - reglamentado por el Decreto 2024 de 1982-, el artículo 24 de la Ley 142 de 1994 y el artículo 51 de la Ley 383 de 1997, en las que se reconocen las actividades industriales y de comercialización.

-Falsa motivación de los actos administrativos. A tal fin, alegó que los actos demandados desconocieron un acto administrativo previo [respuesta al escrito de petición en interés particular], el cual había definido y ratificado la aplicación de la tarifa del 4% para sus actividades y que era oponible a la Administración por definirle una situación jurídica. En esa línea, insistió en que el municipio determinó automáticamente la tarifa -no se liquidó autónomamente-, por lo que a la luz del principio de buena fe se esperaba que fuera la correcta, pues además fue ratificada por el municipio.

Señaló que, aunque el demandado ha sostenido que el funcionario que absolvió la petición no era competente, esto carecía de fundamento, pues se trataba de una funcionaria adscrita a la Subsecretaría de Rentas del municipio, que tenía correo institucional para absolver peticiones. Si el municipio consideraba que no era la competente o que la respuesta era ilegal debió haber demandado su propio acto, lo cual no hizo, de manera que se encontraba en firme y ejecutoriado. Agregó que por ello, no era factible que el municipio modificara la tarifa aplicada para las vigencias 2017 a 2020, pues ello equivalía a una revocatoria ilegal del acto administrativo que avalaba la aplicación de la tarifa de 4% para las actividades desarrolladas por la actora, pues para su revocatoria debió contarse con su autorización por tratarse de un acto de carácter particular, lo cual no se produjo. Además, el acto se encontraba en firme y ejecutoriado, porque nunca fue demandado por el municipio. También señaló que se configuraba la falsa motivación, porque no se consideraron los hechos demostrados que habrían podido llevar a una decisión diferente.

Contestación de la demanda

La demandante se opuso a las pretensiones de la demanda por carecer de justificación jurídica y probatoria¹¹.

Preliminarmente, se refirió a los hechos de la demanda en desarrollo de lo cual precisó las actividades económicas declaradas en cada uno de los años bajo análisis, en las que se incluyen las actividades cuestionadas y que evidencian el desarrollo de actividades industriales o comerciales en otros ejercicios. Igualmente, puntualizó que el sistema de

¹¹ Samai CE, índice 2, certificado: E25830A5C4581A34 4835CE72B655D481 71D3C8B222CB04CB 08BF995907D49094 (pdf)



información se actualizaba constantemente por los cambios normativos y que la empresa a cargo de tal tema proveía unas preliquidaciones, siendo el usuario quien debía asegurarse de que la información liquidada en la declaración privada cumpliera los requisitos normativos, pues esto hacía parte del principio de certeza y legalidad tributaria.

Adicionalmente, se opuso a la observación de la actora, en el sentido de que en la respuesta que se le dio (13 de mayo de 2018) se hubiera señalado que las actividades en controversia habían sido catalogadas como industriales, pues la interpretación que puede colegirse de tal respuesta hace referencia al reconocimiento de las actividades como si fuesen exclusivamente industriales, condicionado a la producción de energía y gas, lo cual se incumplía.

Seguidamente, propuso como excepciones de fondo (i) la legalidad de los actos administrativos demandados, bajo la consideración que fueron emitidos de acuerdo con la normativa vigente, sin desviación de poder, sin falsa motivación, debidamente fundamentados, de buena fe, por un funcionario competente y cumpliendo todos los requisitos para su emisión. Además, gozan de presunción de legalidad y validez y han adquirido firmeza, entre otros aspectos, y (ii) la no vulneración de los principios de confianza legítima y seguridad jurídica –aspectos no probados- y el cumplimiento del ordenamiento jurídico; especialmente, el mandato municipal en materia del ICA.

A los efectos anteriores, señaló que el error en la parametrización del sistema relativo a la tarifa no exoneraba al contribuyente de pagar el mayor valor del impuesto, máxime cuando tenía conocimiento de las tarifas y sus aplicaciones contenidas en la norma municipal y nacional. Anotó que al negarse a corregir las declaraciones y pagar el mayor impuesto se desconocía el principio de legalidad, de certeza tributaria y de buena fe, al igual que se podría estar ante un enriquecimiento sin justa causa, vulnerando el deber de contribuir.

-El término de firmeza de las declaraciones del ICA para los años gravables 2017 a 2020. Argumentó que, según el artículo 714 del ET, modificado por el artículo 277 de la Ley 1819 de 2016, el término de firmeza era tres años siguientes al vencimiento del plazo para declarar, por cuanto se trataba de un dispositivo de carácter procesal de aplicación inmediata, como lo había señalado la autoridad tributaria nacional y lo había precisado esta corporación¹², donde se aclaró que la disposición era de naturaleza procesal y no sustancial, por lo cual la ampliación del término de «prescripción» operaba desde la entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016, acorde con el artículo 40 de la Ley 153 de 1887. Además, precisó reiterar lo expuesto en las resoluciones que resolvieron los recursos interpuestos por la actora, relativo a que la normativa procedimental aplicable para el período 2017 era el Decreto 160 del 24 de septiembre de 2014, el cual fue modificado por el Decreto 0634 del 27 de diciembre de 2017, cuyo artículo 85 determinó en tres años la firmeza de las declaraciones.

Tras lo anterior, anotó que la declaración corregida del período 2017 adquiriría firmeza el 26 de diciembre de 2021, pues, al tenor del artículo 589 del ET, el término computaba desde la corrección. Por su parte, para los subsiguientes años gravables (2018 a 2020), la firmeza sería el 15 de marzo de 2022, 23 de abril de 2023 y el 23 de marzo de 2024, respectivamente, acorde con su fecha de presentación.

-Respecto de los principios de seguridad jurídica. Consideró que el error en la parametrización del sistema de información que indicaba la tarifa del ICA aplicable no era causal exonerativa de pagar el mayor tributo a cargo, máxime cuando tenía conocimiento

¹² Sentencia del 01 de julio de 2021 (exp. 25176, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez).



de la tarifa en los acuerdos municipales, además expuso que se invocaban esos principios de forma inadecuada, porque no existía prueba en el expediente que ratificara la afirmación de la actora. Por el contrario, adujo que la demandante se estaría enriqueciendo sin justa causa pese al deber constitucional de contribuir fiscalmente, sumado a la violación del principio de certeza tributaria y de legalidad al negarse a corregir los denuncios tributarios, lo que también podría significar una falta a la buena fe. Por lo mismo, aseguró que tampoco estuvo demostrado que la autoridad aprovechara su propia culpa.

Señaló que la demandada era reiterativa en los yerros en los que incurrió la funcionaria que contestó la solicitud presentada por la demandante, a raíz de lo cual, asevera la demandante que se generó confianza legítima derivada del principio de buena fe. Al respecto, manifestó que la solicitud presentada el 09 de marzo de 2018 no fue dirigida a los canales oficiales de comunicación, se envió al correo de la funcionaria cuyo cargo era profesional universitaria y que no detentaba competencia, ni era la encargada del tema; precisó que para que los actos administrativos produjeran efectos jurídicos debían ser emitidos por el funcionario competente para ello. Además, indicó que la comunicación no fue presentada por el representante legal de EPM, ni se adjuntó poder, autorización o delegación para actuar en nombre de la compañía. Agregó que la comunicación debía interpretarse en el marco del artículo 28 de la Ley 1437 de 2011, que establece que los conceptos emitidos por la Administración no son de obligatorio cumplimiento o ejecución, pues, en todo caso, la funcionaria no tenía competencia para emitir actos que reconocieran derechos o fijaran obligaciones. Agregó, que el concepto emitido no desplaza el hecho de que el Acuerdo 027 de 2016 era claro al indicar, conforme al código CIIU, aquellas actividades que eran industriales y de servicios, pues la potestad regulatoria recae sobre el Concejo Municipal de Rionegro.

Señaló que al observarse la comunicación enviada al municipio se evidenciaba que el contribuyente tenía conocimiento de la tarifa aplicable y, seguidamente, anotó que el municipio ha señalado que «... no desconoce que la plataforma para la presentación de las declaraciones del ICA, tenía parametrizada para los CIIU 3512, 3513 y 3520 una tarifa del 4 x 1000, sin embargo, este despacho está convencido que ese error involuntario, no es un argumento suficiente para pagar un menor impuesto...». Insistió en que ese error no exoneraba del pago del tributo a cargo, cuando la contribuyente conocía las tarifas aplicables según la normativa local y reiteró que la falta de corrección de los denuncios atentó contra los principios de legalidad, certeza del tributo y buena fe.

En relación con la supuesta indebida aplicación del sistema tarifario, sostuvo que los argumentos de la demandante carecían de fuerza, ya que las actividades relacionadas con los códigos CIIU 3512, 3513 y 3520, que desarrolla la sociedad, estaban vinculadas con la distribución de energía eléctrica y gas, cuya transformación industrial no ocurría en la jurisdicción del municipio, o al menos no lo alegaba la demandante, por lo que en los municipios donde ocurre la transformación industrial debían cobrar las tarifas propias de dicha regulación e, instó, a que se requiriera a la actora para aportar las declaraciones del ICA de los otros municipios.

Sentencia apelada

El tribunal acogió las pretensiones de la demanda¹³. Determinó que la declaración del ICA del período 2017 estaba en firme, en vista de que era aplicable el artículo 277 de la Ley 1819 de 2016, que amplió el término de firmeza de las declaraciones a tres años desde el vencimiento del plazo para declarar, la cual regía a los municipios por

¹³ Samai CE, índice 2, certificado: 023F126DB968B7FC A9743152BFD532B5 635B5FCF010BEFE9 D7EA83547E4BE114 (pdf)



disposición del artículo 59 de la Ley 788 de 2002. De esa forma, la oportunidad para proferir el requerimiento especial respecto de la aludida declaración culminaba el 31 de marzo de 2021, pero se notificó el 03 de junio de 2021. No sucedió lo mismo respecto de la liquidación privada del período 2018, porque el acto preparatorio fue notificado el 03 de junio de 2021, antes de su firmeza que se configuraba el 29 de marzo de 2022.

Tras lo anterior, señaló que el artículo 51 de la Ley 383 de 1997 adoptó reglas de territorialidad, según las cuales, el ICA sobre actividades reguladas por la Ley 142 de 1994, relacionadas con la prestación de servicios públicos domiciliarios, se causaba en el lugar de ubicación del usuario final. Por su parte, la generación de energía eléctrica se gravaba en el lugar de ubicación de la central generadora, acorde con el artículo 7 de la Ley 56 de 1981, en consideración a los kilovatios; tratamiento que comprendía la comercialización de la energía por parte de las empresas generadoras de energía, conforme al artículo 181 de la Ley 1607 de 2012. En este punto, se remitió a la sentencia de esta Sección¹⁴ que señaló que la comercialización estaba sujeta al ICA en la jurisdicción en la que se encuentre la central generadora, de manera que la venta de energía producida no podía gravarse como actividad comercial, sino como industrial, a diferencia de la reventa de energía eléctrica que correspondía a una comercialización y se gravaba bajo las reglas generales del ICA (sentencia C-587 de 2014)¹⁵. Con base en ello, expuso que la actora no revendió energía eléctrica.

Adujo que el municipio tenía la carga probatoria para sustentar que la actividad de la demandante no era industrial, por lo que señaló que la venta de lo generado hacía parte de la actividad industrial. Además, indicó que la actora no tenía planta de generación en el ente demandado, así que se requería probar que la energía comercializada no la había producido, sino que la había adquirido, de manera que ante la ausencia de pruebas, la actora no estaba obligada a incluir en la base imponible los ingresos por la comercialización de energía producida desde su planta o plantas generadoras ubicadas en otras jurisdicciones.

Adicionalmente, analizó el cargo relacionado con la parametrización de la plataforma para liquidar el impuesto y la respuesta dada por una funcionaria del municipio, concluyendo que se indujo a error a la demandante, lo cual, aunque no significaba que ello tuviera la potestad de modificar una tarifa del ICA, no se podía llevar a la actora al convencimiento de que la tarifa era del 4‰ y posteriormente señalarle que su tarifa equivalía al doble de la empleada.

Si bien puntualizó que en materia fiscal el principio de confianza legítima protegía las razones objetivas para confiar en la durabilidad de la regulación y precaver el cambio súbito de la misma, lo que no se ajustaba al supuesto fáctico planteado, consideró que no podía pasarse por alto que el municipio tuvo una conducta determinante en la tarifa del ICA de la demandante, lo que sumado a la falta de carga probatoria del municipio en las modificaciones de las autoliquidaciones derivaba en la nulidad de los actos.

Por último, no accedió a la pretensión de devolución, por no haber prueba de pagos efectuados en relación con los actos liquidados, pero advirtió que en caso de haberse efectuado procedía su devolución indexada y, no condenó en costas, por no estar demostradas y no advertirse conducta procesal que justificara su imposición.

¹⁴ Sentencia del 7 de abril de 2022 (exp. 25860, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto).

¹⁵ Sentencia C – 587 de 2014, MP: Luis Guillermo Guerrero Pérez.



Recurso de apelación

La demandada apeló la decisión de primera instancia¹⁶. Argumentó que el tribunal fundó la nulidad de los actos en una indebida interpretación, tanto de las normas aplicables, como de las circunstancias concretas del procedimiento adelantado a través de los requerimientos especiales, la respuesta a los recursos de reconsideración, así como de la contestación de la demanda.

A los efectos anteriores, adujo que el *a quo* incurrió en una «*extensa imprecisión*» al determinar que la demandante no tenía la obligación de incluir dentro de la base gravable del impuesto los ingresos por concepto de comercialización, puesto que no se estaba discutiendo la actividad de comercialización, sino la actividad de prestación del servicio, la cual debía ser declarada conforme a las reglas previstas en el ordinal 11 del artículo 70 del Acuerdo 023 de 2018 [relativas a la prestación de servicios públicos domiciliarios y al gravamen a la generación de energía], de manera que los ingresos declarados bajo los códigos 3512 (transmisión de energía eléctrica), 3513 (distribución de energía eléctrica) y 3520 (producción o distribución de combustibles gaseosos), por los años 2017 a 2020, se derivaron del servicio prestado al usuario final sobre el valor promedio mensual efectuado. Así, erraba el tribunal al considerar que la tarifa por la que se requirió a la actora era atribuible a la comercialización de energía, pese a lo enfatizado en las normas nacionales y locales, así como en las distintas actuaciones administrativas; no obstante de lo cual, no se pronunció de fondo sobre el asunto, pese a que era indispensable para proferir la decisión.

En la misma línea, adujo que la tesis del tribunal distaba de la discusión propuesta en sede administrativa y judicial, al determinar que el municipio debió probar que la actora revendía energía eléctrica, pues esto no fue el objeto de los requerimientos ni de la acción administrativa.

Adujo que implicó un desbordamiento del recto sentir de la justicia el que el tribunal hubiere dirigido su decisión en establecer si la tarifa comercial era aplicable como excepción a la regla del artículo 181 de la Ley 1607 de 2012 [comercialización de energía producida] –aspecto diferente al de la actuación–, sumado a la falta de pronunciamiento sobre el régimen tarifario aplicable para los servicios de que trata el artículo 77 del Acuerdo 023 de 2018.

Afirmó que el debate se encauzó indebidamente, pues en los requerimientos especiales se propuso la tarifa del 8‰ para las actividades de servicios (arts. 42 y 77 acuerdos 027 de 2016 y 023 de 2018, respectivamente), tal como lo establece el ordinal 11 del artículo 70 del Acuerdo 023 de 2018, pues la discusión planteada por el *a quo* fue zanjada por el Concejo Municipal de Rionegro al reconocer expresamente en el artículo 70 del Acuerdo 023 de 2018 que la generación y su consecuente comercialización tenía el régimen tributario del artículo 7 de la Ley 56 de 1981. Además, la actora no presentó ni alegó la doble tributación que implicara el reconocimiento del tratamiento del artículo 181 de la Ley 1607 de 2012; esto es, que a la comercialización de la energía producida se le aplican las reglas previstas para la generación de la misma, asunto que en todo caso, no fue el objeto de la actuación administrativa. Por esto, adujo que la sentencia no era coherente con la discusión administrativa y judicial.

Reprochó igualmente que el *a quo* abarcó las actividades CIIU 3512, 3513 y 3520 bajo las excepciones del artículo 181 de la Ley 1607 de 2012, desconociendo que las actividades declaradas bajo el código 3520 corresponden a distribución de gas, de modo

¹⁶ Samai CE, índice 2, certificado: DA47A4DC9B34C275 C9985042578BF24E A72DF8AF09C5D0AF 49A3D4F034268537 (pdf).



que la sentencia analizó la tarifa aplicable a las actividades conexas a la generación de energía, pero nunca se pronunció sobre la aplicable a las actividades propias de la distribución de gas, acorde con las normas nacionales y locales. Agregó que considerada esta falta de pronunciamiento del tribunal, la prestación de servicios públicos domiciliarios indicaría que, acorde con la Ley 142 de 1994, tales actividades se gravarían en el municipio de ubicación del usuario final.

Por otra parte, cuestionó que, pese a haber reconocido el tribunal que la respuesta de la funcionaria no tenía la capacidad de modificar la tarifa en cuestión, al mismo tiempo hubiera señalado que el convencimiento de la actora estuvo guiado porque la tarifa aplicada era la adecuada, pues eso era contrario a las normas nacionales y municipales aplicables, lo que se confirmó al negar el tribunal la vulneración al principio de confianza legítima. Adujo que la conclusión del tribunal se cimentó en que la tarifa aplicable era la industrial para las actividades 3512, 3513 y 3520, lo que desconocía la normativa municipal.

Enfatizó que tanto la autoridad municipal como el contribuyente conocían la tarifa aplicable lo cual denotaba una mutua responsabilidad, de manera que la respuesta recibida no generó expectativas de reconfiguración tarifaria ni constituyó un acto administrativo que respaldara las pretensiones planteadas. Finalmente, destacó que en los años 2021 y 2022 la actora declaró y liquidó la tarifa para las actividades en cuestión utilizando la tarifa de 8%, lo que contradecía la tesis que presentó en el *sub judice*.

Apelación por adhesión

La demandante presentó memorial pronunciándose sobre el recurso de apelación presentado por la demandada y, en el mismo documento, se adhirió a la apelación de la demandada, planteando reparos frente a los aspectos del fallo que le fueron desfavorables¹⁷. Reprochó que el tribunal de primera instancia no condenara en costas a la demandada por haber sido derrotada en el proceso, lo cual incumplía los parámetros establecidos por el Consejo Superior de la Judicatura, pues ello no concordaba con la dedicación, esfuerzo y calidad de la gestión procesal realizada por su apoderada. Señaló que el concepto de costas incluye gastos durante el proceso y agencias en derecho y el artículo 366 del CGP establece que estas últimas deben regirse por las tarifas del Consejo Superior de la Judicatura, esto es, el Acuerdo PSAA16-10554, del 5 de agosto de 2016.

Pronunciamientos finales

La demandante adujo que el recurso interpuesto por su contraparte fue extemporáneo; sin embargo, esto fue desestimado por el despacho sustanciador de este proceso, mediante auto del 27 de octubre de 2023, puesto que, además de ser tempestivo el recurso -en tanto que el plazo para recurrir iniciaba dos días siguientes a la notificación de la sentencia de primera instancia- la demandante ya le había solicitado al tribunal declarar la extemporaneidad del recurso interpuesto por el municipio y ello fue negado a través del auto del 15 de agosto de 2023, en vista de que la impugnación fue oportuna; decisión ejecutoriada. Frente a los aspectos de fondo, indicó que, según la jurisprudencia de la Corte Constitucional y del Consejo de Estado, las actividades de transmisión y la distribución ejecutadas simultáneamente por una empresa generadora se consideran industriales¹⁸. En esa medida, no se debían catalogar las actividades como servicios, sino industriales.

¹⁷ Samai CE, índice 2, certificado 66B0FDC26807A316 3972F2073DE75E41 995AC8FF7242F48A 2922577021108449 (pdf)

¹⁸ Sentencias del 23 de enero de 2014 (exp. 17929, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia), 23 de julio de 2015 (exp. 19942, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez) y la del 18 de junio de 2015 (exp. 19168, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia) del Consejo de Estado, así como la sentencia de constitucionalidad 587 de 2014 de la Corte Constitucional, MP: Luis Guillermo Guerrero Pérez.



Insistió en que la denominación de «servicios» está referida a las actividades de interés general, reguladas por leyes específicas como la 142 y 143, de 1994, que no son aplicables en este caso. Finalmente, reiteró que la demandada la indujo en error, tanto por la tarifa parametrizada en la plataforma del municipio, como por haberle indicado, por medio de la contestación de escrito de petición, que la tarifa aplicable era del 4‰. En virtud de ello, alegó que el tribunal acertó al indicar que no se puede llevar al contribuyente a creer que la tarifa es del 4‰ para luego duplicarla al 8‰.

Por su parte, el ministerio público¹⁹, estuvo de acuerdo con el tribunal en cuanto a que la demandante realizó una actividad industrial en el municipio demandado y no actividades de servicios, así como que no obró prueba en el expediente que determinaran que debía adicionarse a la base gravable las actividades de comercialización, pues estimó que estas también eran industriales. Además, consideró que tanto la plataforma para declarar como la respuesta de la funcionaria del municipio condujo a aplicarse la tarifa del 4‰ y estas conductas del municipio vulneraron los principios de buena fe, certeza jurídica, confianza legítima y de seguridad jurídica, en detrimento de la contribuyente. Frente a la apelación de la actora consideró que no obraba prueba de causación de las costas y agencias en derecho.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados, atendiendo los cargos de apelación planteados por las partes contra la sentencia de primer grado, que acogió la pretensión de nulidad de los actos.

Problema jurídico

2- En relación con la **apelación del municipio demandado**, le compete a la Sala definir si el tribunal incurrió en una falta de «coherencia» por cuanto resolvió una controversia distinta a la planteada por las partes, tanto en la demanda, como en las sendas actuaciones administrativas que modificaron las autoliquidaciones del ICA de los períodos 2018 a 2020. Asimismo, si la respuesta de la funcionaria de la Subsecretaría de Rentas del municipio sobre la tarifa aplicable no configuraba un acto administrativo, ni podía reconfigurar la tarifa del ICA aplicable a las actividades de transmisión y distribución de energía eléctrica y distribución de gas, que realizó la actora en el ente demandado. Conforme al resultado de este análisis, se estudiaría la **apelación de la actora**, en relación con la procedencia de costas y fijación de agencias en derecho a cargo de su contraparte, por haber resultado vencido el municipio en el juicio de primera instancia.

Previamente, se puntualiza que la demandada no recurrió la decisión del tribunal que declaró la nulidad de los actos que modificaron la autoliquidación del ICA del período 2017, por encontrar configurada su firmeza. Por su parte, la demandante tampoco impugnó la decisión del tribunal concerniente a desestimar la firmeza de la declaración del período 2018, de tal forma que ni la firmeza declarada respecto de la declaración de 2017 ni la denegación de la misma en relación con la declaración del año 2018 serán objeto de estudio en la presente providencia.

3- En orden a atender el primer reparo del municipio apelante, esta judicatura precisa contextualizar que, además de los cuestionamientos de naturaleza procesal respecto de los períodos del ICA 2017 y 2018, la actora pretendió la nulidad de los actos administrativos acusados bajo el entendido que la tarifa del 4‰ aplicada para las actividades de transmisión, distribución de energía eléctrica y distribución de gas era la

¹⁹ Samai CE, índice 12, certificado: 8F7C9D9D4AD18ADA 30A39DA94547EE98 EDE83E0EB605A874 1B1F3310D5A3BDD2 (pdf).



adecuada, debido a que esta fue la parametrizada en la plataforma de diligenciamiento de las declaraciones del ICA de los períodos 2018 a 2020 del municipio. Además, esta fue ratificada por una funcionaria de la Subsecretaría de Rentas del demandado, al absolverle la petición elevada; oportunidad en la que, señaló que tal tarifa concerniente a las actividades industriales era la aplicable. Dicho pronunciamiento, a juicio de la parte actora, corresponde a un acto administrativo ilegalmente revocado mediante las liquidaciones oficiales de revisión demandadas, porque no se obtuvo previamente su consentimiento para revocar la situación jurídica definida en su favor.

Fundada en lo anterior, adujo la actora que la autoridad transgredió los principios de buena fe, confianza legítima y seguridad jurídica pues, aunque el municipio reconoció que hubo un «*error involuntario*» en la plataforma virtual para la liquidación del tributo, consideró que ello no la exoneraba de pagar el mayor impuesto determinado al modificarle la tarifa del 4‰ al 8‰, aplicable a las actividades de servicios, lo que desconoció el alcance del pronunciamiento de la funcionaria de la Subsecretaría de Rentas del municipio, en tanto que configuró un acto administrativo.

Adicionalmente, señaló la demandante que era una empresa generadora de energía eléctrica, actividad netamente industrial, conforme al artículo 34 de la Ley 14 de 1983, pues implicaba la producción de energía eléctrica. Igualmente, que realizaba actividades de transmisión y distribución, las cuales se concretaban en el transporte de la energía desde el sitio de generación hasta el lugar de consumo. Adujo que la Corte Constitucional y el Consejo de Estado han señalado que cuando el generador desarrolla simultáneamente la transmisión y la distribución, todas estas actividades deben considerarse, en su conjunto, como «*industriales*» y adicionó que no era obvio, como lo señalaba el municipio que esas actividades se catalogara como «*servicios*».

Por su parte, el tribunal accedió a las pretensiones de la actora, tras referirse a que el artículo 51 de la Ley 383 de 1997 adoptó reglas de territorialidad, según las cuales, el ICA sobre actividades reguladas por la Ley 142 de 1994, relacionadas con la prestación de servicios públicos domiciliarios, se causaba en el lugar de ubicación del usuario final y que, de acuerdo con el artículo 7 de la Ley 56 de 1981, la generación de energía eléctrica se gravaba en el lugar de ubicación de la central generadora, lo que comprendía la comercialización de la energía por parte de las empresas generadoras de energía, conforme al artículo 181 de la Ley 1607 de 2012, así como a la sentencia de esta Sección²⁰ que señaló que la comercialización estaba sujeta al ICA en la jurisdicción en la que se encuentre la central generadora. Concluyó que como la actora no tenía planta de generación en el municipio demandado, se requería probar que la energía comercializada no la había producido y que la había adquirido; carga probatoria que le competía al municipio, pues era quien tenía que demostrar que la actividad de la demandante no era industrial. Entonces, ante la ausencia de pruebas, la actora no estaba obligada a incluir en la base imponible los ingresos por la comercialización de energía producida desde su planta o plantas generadoras ubicadas en otras jurisdicciones.

Aunque el anterior raciocinio del juez de primera instancia bastaba para anular los actos, incorporó a su decisión el análisis de la respuesta de la funcionaria de la Subsecretaría de Rentas del municipio, concluyendo que, aun cuando no tenía la potestad para reconfigurar la tarifa del tributo ni se vulneraba el principio de confianza legítima en materia fiscal, no podía pasarse por alto que esta respuesta fue determinante en la escogencia de la tarifa del 4‰ por parte de la demandante.

²⁰ Sentencia del 7 de abril de 2022 (exp. 25860 CP: Stella Jeannette Carvajal Basto).

El municipio apelante se opuso a la decisión de primera instancia, para lo cual adujo que el tribunal erró al determinar que la demandante no tenía la obligación de incluir dentro de la base gravable del tributo los ingresos por concepto de comercialización, puesto que no se estaba discutiendo la actividad de comercialización, sino la actividad de prestación del servicio, la cual debió ser declarada conforme a las reglas del ordinal 11 del artículo 70 del Acuerdo 023. Así, los ingresos declarados bajo los códigos 3512 (transmisión de energía eléctrica), 3513 (distribución de energía eléctrica) y 3520 (producción o distribución de combustibles gaseosos), por los años 2017 a 2020, se derivaron del servicio prestado al usuario final sobre el valor promedio mensual efectuado, de manera que no era correcto el planteamiento del tribunal en torno a que la tarifa por la que se requirió a la actora correspondía a la comercialización de energía, pues esto distaba de la discusión propuesta en sede administrativa y judicial, al determinar que el municipio debió probar que la actora revendía energía eléctrica, no siendo este el objeto de los requerimientos ni de la acción adelantada contra la actora.

Agregó que el debate no fue debidamente encauzado, puesto que la actuación no versó sobre la actividad de comercialización, sino sobre la de servicios, pues en el artículo 70 del Acuerdo 023 de 2018 se reconoció expresamente que la generación y consecuente comercialización tenía el régimen tributario del artículo 7 de la Ley 56 de 1981, además de que la actora no alegó una doble tributación que implicara el reconocimiento de la aplicación del artículo 181 de la Ley 1607 de 2012 [comercialización de energía], e insistió en que esto no correspondía al objeto de la actuación. Reprochó también que el *a quo* no se pronunció sobre la actividad CIU 3520 relativa a la distribución de gas, pues la abarcó en las excepciones del artículo 181 de la Ley 1607 de 2012. A su juicio, la alusión a la prestación de servicios públicos domiciliarios fue indicativa que tales actividades se gravaban en el municipio de ubicación del usuario final.

Por otra parte, cuestionó el demandado que, aunque el tribunal reconoció que la respuesta de la funcionaria no tenía la capacidad de modificar la tarifa en cuestión, al mismo tiempo, señalara que el convencimiento de la actora estuvo guiado por ser adecuada la tarifa aplicada, puesto que ello era contrario a las normas nacionales y municipales aplicables, lo que se confirmó al negar el tribunal la vulneración al principio de confianza legítima. Insistió en que tanto la autoridad municipal como el contribuyente conocían la tarifa aplicable, lo cual denotaba una mutua responsabilidad, de manera que la respuesta recibida no generó expectativas de reconfiguración tarifaria ni constituyó un acto administrativo que respaldara las pretensiones planteadas. Finalmente, destacó que en los años 2021 y 2022 la actora declaró y liquidó la tarifa para las actividades en cuestión utilizando la tarifa de 8‰, lo que contradecía la tesis que presentó en el *sub judice*.

4- Verificados los antecedentes procesales, la Sala advierte que el debate no giró en torno a la inclusión en la base gravable de los ingresos por actividades de comercialización de energía eléctrica, como lo entendió el tribunal, a cuyos efectos señaló que la comercialización estaba sujeta al ICA en la jurisdicción en la que se ubicara la central generadora y que, como la actora no tenía planta de generación en el municipio demandado, se requería probar que la energía comercializada no la había producido la demandante, sino que la había adquirido; carga probatoria que le competía al municipio, pues era quien tenía que demostrar que la actividad de la demandante no era industrial. En cambio, la discusión versó sobre la tarifa aplicable a las actividades CIU 3512, 3513 y 3520 que reclamaba el municipio como actividades de servicios a la tarifa del 8‰ y que la actora defendía a la tarifa del 4‰ por corresponder a la parametrizada por el municipio y que fue confirmada en la respuesta a una petición que elevó, lo que constituía un acto administrativo que le fue revocado ilegalmente mediante los actos demandados.



Considerado esto, para la Sala le asiste razón al municipio apelante, en cuanto a que la sentencia de primera instancia adolece de congruencia (en este caso externa)²¹, por cuanto se apartó tanto de los planteamientos del escrito de demanda, como de los supuestos de la actuación administrativa y de los actos acusados (sentencia SU-120 del 2021 MP: Alejandro Linares Cantillo), puesto que la presunta adición a la base imponible de ingresos provenientes de la comercialización de energía, sustento de la sentencia, eran un asunto ajeno al debate.

5- Lo anterior, implicará reconducir el debate abordando los cargos de la demanda que no fueron objeto de pronunciamiento por parte del tribunal. Así, le corresponde a la Sala definir (i) si se quebrantó el principio de correspondencia entre los requerimientos especiales y las liquidaciones oficiales de revisión, por exigir estos últimos intereses moratorios que no fueron propuestos en los actos preparatorios, lo que además implica el aprovechamiento por parte de la Administración de su propio error; (ii) si hubo una indebida interpretación de las normas que clasifican las actividades objeto de la discusión, que la demandante señala «*catalogadas como industriales*»; (iii) si se vulneraron los principios de seguridad jurídica, confianza legítima, buena fe, además de que se incurrió en la prohibición de obrar en contra de sus propios actos, al modificar el municipio la tarifa del 4‰ al 8‰, en tanto, en primer lugar, dicha tarifa fue asignada automáticamente por la plataforma que el municipio dispone para presentar las declaraciones y este fue el medio para diligenciar las declaraciones del ICA de los períodos 2018 a 2020, e igualmente, la tarifa fue corroborada por una funcionaria del municipio en respuesta que constituye acto administrativo; y (iv) si se configuró la falsa motivación, por desconocerse un acto administrativo previo [respuesta al escrito de petición], que había definido y ratificado la aplicación de la tarifa del 4‰.

5.1- Considerando que todos los planteamientos de la demanda se dirigen a sustentar la procedencia de la tarifa del 4‰, la Sala los abordará en forma conjunta, para lo cual, partirá de contextualizar la normativa especial reseñada en la demanda.

5.2- Para atender los anteriores cargos de la demanda, resulta relevante considerar las siguientes premisas:

La contribuyente presentó declaraciones del ICA en el municipio demandado por los años gravables 2018 a 2020, en las cuales reportó ingresos por las actividades de distribución de energía eléctrica (CIIU 3513); distribución de gas y de combustibles gaseosos por tuberías (CIIU 3520); transmisión de energía eléctrica (CIIU 3512); entre otras, a las cuales aplicó la tarifa del 4‰, correspondiente a actividades industriales, la que fue modificada por el municipio, bajo la consideración de que se trataba de actividades de servicios -servicios para el usuario final-, gravados según la normativa local a la tarifa del 8‰.

Se destaca que el Acuerdo 027 de 2016 no clasifica las actividades con códigos para la asignación de tarifas, sino que las prevé genéricamente respecto de la actividad así: 4‰ para la industrial; 8‰ para la comercial y de servicios y 10 ‰ para otras actividades. Acorde con la normativa del municipio demandado²² son actividades industriales las destinadas a la producción, extracción, fabricación, confección, preparación, transformación, reparación, manufactura y ensamblaje de cualquier tipo de materiales o

²¹ Sentencia del 23 de marzo de 2023 (exp. 26151, CP: Milton Chaves García) en la cual reitera la sentencia del Sentencia de 16 de agosto de 2002, (exp. 12668, CP: Juan Ángel Palacio Hincapié), a su vez reiterada en sentencias de 21 de noviembre de 2007, (exp. 15770, CP: María Inés Ortiz Barbosa); 6 de octubre de 2009 y de 22 de marzo de 2013, (exp. 16533 y exp. 19192, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia).

²² Artículos 27 del Acuerdo 005 de 2012 y 78 del Acuerdo 023 de 2018



bienes, y las actividades de servicio²³ corresponden a «*toda tarea, labor o trabajo ejecutado por personas naturales, jurídicas, sociedades de hecho o patrimonios autónomos, sin que medie relación laboral con quien lo contrata, que genere contraprestación en dinero o en especie y que se concrete en la obligación de hacer, sin importar que en ellas predomine el factor material o intelectual...*».

Ahora, respecto de la forma de presentación de las declaraciones, el artículo 351 del Acuerdo 023 de 2018 previó que la Secretaría de Hacienda establecería, mediante resolución, los contribuyentes, responsables o agentes retenedores obligados a cumplir con la presentación de las declaraciones y pagos a través de medios electrónicos, en línea con lo cual, el secretario de hacienda del municipio, mediante la Resolución 358, del 28 de diciembre de 2018, parágrafo 1 del artículo 16²⁴ estableció que las personas jurídicas, sociedades de hecho y contratos de colaboración empresarial «*están obligados a presentar declaración de industria y comercio de manera virtual*».

Por otra parte, acorde con el artículo 711 del ordenamiento tributario, la liquidación de revisión debe contraerse exclusivamente a la declaración del contribuyente y a los hechos que hubieren sido contemplados en el requerimiento especial o en su ampliación si la hubiere. Respecto de este principio de correspondencia, la Sección ha precisado que la relación, conexión o continuidad requerida entre los actos administrativos se predica de los «*hechos*», de modo que si los eventos reportados en la declaración privada son los mismos que fueron glosados en el requerimiento especial y en la liquidación oficial no se configura una violación del principio de correspondencia²⁵, criterio que orientara la decisión.

Ahora bien, sobre la normativa especial a la que aludió la actora en la demanda se advierte que las entidades propietarias de obras para la generación de energía eléctrica deben tributar en los municipios donde se encuentran las correspondientes obras, en función de la capacidad instalada [una suma fija anual por cada kilovatio instalado en la respectiva central generadora²⁶], conforme a lo previsto en el artículo 7 de la Ley 56 de 1981, lo cual comprende la comercialización de la energía por parte de las empresas generadoras de energía, por expresa previsión del artículo 181 de Ley 1607 de 2012, en el sentido que esta actividad «*continuará gravada de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 7 de la Ley 56 de 1981*», norma dirigida a enervar la potencialidad de una doble tributación, cuando el productor comercializa la energía generada en jurisdicciones distintas a la de su centro de generación. Ahora, de ser comercializada energía no producida por la generadora, tal operación se regularía siguiendo las reglas generales en materia del ICA, puesto que esta situación no se encuentra regulada en forma especial.

Luego, la Ley 383 de 1997 en su artículo 51, además de señalar nuevamente que la generación de energía eléctrica continuaría gravada, conforme con el artículo 7 de la Ley 56 de 1981, previó que «*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*». A su turno, el artículo 343 de la Ley 1819 de 2016 señaló que «*se mantienen las reglas especiales de causación ... de servicios públicos domiciliarios previstas en la Ley 383 de 1997*».

²³ Artículos 29 del Acuerdo 005 de 2012 y 80 del Acuerdo 023 de 2018

²⁴ Consulta en la página web de la entidad, en: [https://rionegro.gov.co/es/secretaria-de-hacienda/impuestos-y-contribuciones/].

²⁵ Sentencias del 03 de noviembre de 2022 (exp. 25202, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez); del 10 de noviembre de 2022 (exp. 25690, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto); y del 17 de noviembre de 2022 (exp. 26720, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto).

²⁶ En términos generales, el artículo 14.25 de la Ley 142 de 1994, establece que el servicio público domiciliario de energía eléctrica es una categoría que no solo cubre el «transporte de energía eléctrica desde las redes regionales de transmisión hasta el domicilio del usuario final», sino su conexión, medición y actividades complementarias que se requieran para el efecto, entre las cuales se encuentra la transmisión de energía eléctrica.



Repárese en que, si bien la actividad de comercialización de la energía producida se subsume en la tributación como generadora siguiendo las reglas de la Ley 56 de 1981, no sucede lo mismo con las actividades de servicios que tales entidades están facultadas para desarrollar, entre ellas la de prestar servicios a usuarios finales (energía y gas) lo que no se encuentra regulado en la prenotada norma especial.

Caso concreto

6- Los antecedentes obrantes en el plenario, dan cuenta de lo siguiente:

(i) Conforme a los Acuerdos 58 de 1955²⁷, 69 de 1997²⁸ y 12 de 1998²⁹ expedidos por el Concejo Municipal de Medellín, dentro del objeto social de EPM se encuentra *«la prestación de los servicios públicos domiciliarios de acueducto, alcantarillado, energía, distribución de gas combustible (...) así como las actividades complementarias propias de todos y cada uno de estos servicios públicos»*.

(ii) De acuerdo a lo señalado en precedencia, la demandante presentó declaraciones de ICA por las vigencias del 2018, 2019 y 2020 en el municipio de Rionegro, en las que reportó como actividades ejecutadas dentro de tal jurisdicción, principalmente la distribución de energía eléctrica (CIIU 3513), distribución de combustibles gaseosos (CIIU 3520) y transmisión de energía eléctrica (CIIU 3512). Estos denuncios tributarios fueron presentados virtualmente, según consta de la firma digital y aunque la declaración del período 2018 aparece en una versión física reposa precisión escrita de que fue presentada virtualmente el 15 de marzo de 2019. La tarifa aplicada a tales actividades fue del 4‰, que asignó automáticamente la plataforma dispuesta por el municipio.

(iii) En las liquidaciones oficiales, el municipio reconoció: *«es cierto que la plataforma del municipio de Rionegro liquidaba automáticamente una tarifa del 4x1000 cuando se ingresaban los códigos de actividad 3512, 3513 y 3520. Sin embargo, como es apenas evidente y lógico, esa situación no libera a EPM de la obligación de corregir la declaración y efectuar el pago del tributo que le corresponde...»*. En ninguno de los actos demandados se impuso sanción por inexactitud, pero sí se anunció en las liquidaciones oficiales, la liquidación de intereses de mora *«desde el momento en que se puso en conocimiento de la compañía la obligación de corregir el denuncia»*.

Por su parte, en las resoluciones que desataron los recursos de reconsideración el demandado adujo: *«el municipio no desconoce que la plataforma para la presentación de las declaraciones del ICA, tenía parametrizada para los CIIU 3512, 3513 y 3520 una tarifa del 4x1000, sin embargo, este despacho está convencido que ese error involuntario, no es un argumento suficiente para pagar un menor impuesto del que le corresponde a EPM, y esto se sostiene con base en principios constitucionales que hablan de la obligación de tributar»*.

(iv) En escrito de petición enviado el 09 de marzo de 2018 por correo, por parte de un empleado de la actora y dirigido a una funcionaria de la entidad demandada, se indicó que al estar diligenciando la declaración del ICA del período 2017 en la página del municipio *«nos encontramos que las actividades de servicios por las cuales estamos obligados a declarar figuran con tarifa del 4x1000 (como si fueran actividades industriales según Acuerdo 027 de 2016) y no como actividades de servicios que tributarían a la tarifa del 8x1000... Solicitamos nos aclaren si es un error al parametrizar las actividades en su*

²⁷ Por medio del cual se organiza el Establecimiento Público Autónomo encargado de la administración de los servicios públicos de energía eléctrica, acueducto, alcantarillado y teléfonos.

²⁸ Por medio del cual se transforman las Empresas Públicas de Medellín y se dictan otras disposiciones.

²⁹ Por medio del cual se adoptan los estatutos de la empresa industrial y comercial Empresas Públicas de Medellín.



aplicativo de industria y comercio o si realmente las actividades deben tributar a una tarifa del 4x1000».

(v) En la respuesta enviada por el mismo canal de mensaje de datos, la funcionaria identificada como profesional universitario de la Subsecretaría de Rentas del municipio demandado explicó: «[c]on respecto a las tarifas de las actividades en mención, el municipio las cataloga como actividades industriales con tarifa 4, ya que son por la producción y distribución de energía y gas. El año inmediatamente anterior estas actividades eran tarifa 7, pero con el acuerdo 027 de 2016 se bajó 3 puntos quedando en tarifa 4*1000».

7- Teniendo presente todo lo anterior, **iniciará la Sala señalando que no encuentra la vulneración del principio de correspondencia**, entre los actos previos y los actos definitivos, en tanto los mismos guardan conexidad o continuidad en los «*hechos*» propuestos y posteriormente liquidados; esto es, la modificación de la tarifa de ICA, por los períodos 2017 a 2020, del 4‰ al 8‰, sin sanción, lo que no cambia por el hecho de no haberse anunciado en los actos preparatorios la causación de intereses moratorios, puesto que tal concepto no hace parte de los guarismos declarados, sino que surge como consecuencia del pago tardío del tributo y, por ello, el reparo será desestimado.

Sin embargo, como se observa que la actora reprochó también su causación, aduciendo que la entidad demandada estaría aprovechando su propia culpa al exigir intereses de mora sobre el mayor tributo a cargo, que ella propició con el error en la parametrización de la tarifa, la Sala volverá sobre este aspecto.

8- Seguidamente, la Sala abordará el cargo relativo a la indebida interpretación de las normas que clasifican las actividades objeto de la discusión, que la demandante señala catalogadas como industriales, a tales efectos, planteó la actora ser una empresa generadora de energía eléctrica, actividad netamente industrial en los términos del artículo 34 de la Ley 14 de 1983, por corresponder a la producción de energía eléctrica, y que también realiza actividades de transmisión y distribución, las cuales se concretaban en el transporte de la energía desde el sitio de generación hasta el lugar de consumo, afirmando seguidamente que la Corte Constitucional y el Consejo de Estado han señalado que cuando el generador desarrolla simultáneamente la transmisión y la distribución, todas estas actividades deben considerarse, en su conjunto, como «*industriales*», en apoyo de esto último cita en específico apartes de la sentencia de esta corporación del 23 de enero de 2014 (exp. 17929, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia).

Para dilucidar este aspecto, se precisa advertir que el solo hecho de que la actora tenga la calidad de generadora y por ello le aplique la regla especial de tributación del ICA, prevista en el artículo 7 de la Ley 56 de 1981, no implica que los servicios que preste deban entenderse allí subsumidos, porque esto no lo previó la ley; por el contrario, tratándose de servicios al usuario final, el artículo 51 de la Ley 383 de 1997 consagró una regla especial, acorde con la cual, el ICA se causa en el municipio donde se preste el servicio al usuario final, sobre el valor promedio mensual facturado; servicio que corresponde al reclamado por el municipio, cuya prestación no fue desvirtuada por la actora.

Respecto de los apartes citados de la sentencia de esta corporación [exp. 17929 *ibidem*], donde se señala que deben considerarse en su conjunto como «*industriales*» el desarrollo simultáneo de la transmisión y la distribución cuando se presta por la misma generadora de energía, se advierte que omitió la actora señalar que en tal precedente se



discutió si ella estaba obligada a tributar en el municipio de Tuta por prestar servicios a un usuario final, lo cual fue decidido de forma adversa a sus intereses, justamente bajo la consideración de la existencia de una norma especial [artículo 51 de la Ley 383 de 1997], oportunidad en la cual se concluyó:

Por consiguiente, para la Sala, en aplicación de lo dispuesto en el inciso 1o del artículo 51 de la Ley 383 de 1997, la demandante como prestadora del servicio público de energía estaba obligada a pagar al Municipio de Tuta el impuesto de industria y comercio sobre el promedio mensual facturado a Siderúrgica de Boyacá, por el año gravable 2001.

(...)

*Como en este caso se trata de un servicio público domiciliario que es la actividad que en realidad EEPPM realiza en el Municipio de Tuta, no resulta del caso determinar si la energía vendida en ese ente territorial proviene de sus plantas generadoras o si es adquirida de terceros, pues lo determinante en este caso fue la actividad que desarrolla en el Municipio demandado, que es la prestación del servicio de energía a un **usuario final**.*

En relación con los apartes de las otras dos providencias de esta Sección (sentencias 19942 del 23 de julio de 2015 y 19168 del 18 de junio de 2015), que igualmente fueron invocadas por la actora, se advierte que se encuentran referidas a la actividad de comercialización de la energía, lo que como se señaló no corresponde al caso bajo análisis, razón por la cual no serán consideradas. Similar circunstancia se observa respecto de la sentencia de la Corte Constitucional C-587 de 2014, que se encuentra referida a la tributación de la actividad de generación en virtud de lo previsto en la Ley 56 de 1981, lo que tampoco corresponde al objeto de la litis.

Súmese a lo anterior, que la actora no explicó en qué calidad estimaba que era sujeto pasivo del tributo dentro de esa jurisdicción, ni en qué consistieron las actividades desarrolladas en el municipio demandado, inclusive al relatar los hechos de la demanda solo dijo que «en el Municipio de Rionegro, EPM **desarrolla una serie de actividades codificadas y clasificadas por el Municipio de Rionegro de la siguiente manera: 3512 Transmisión de energía, 3513 Distribución de energía, 3520 Distribución de gas, 3700 Evacuación y tratamiento de aguas residuales, y 9609 Otras actividades de servicios ncp**» (destaca la Sala). No expuso, ni mucho menos sustentó las razones por las cuales las actividades ejecutadas en el municipio no calificaran como servicios, amén de que, del escrito de petición elevado al municipio, se extrae que la actora sabía que sus actividades configuraban servicios gravados en tal jurisdicción, en línea con lo cual señaló: «nos encontramos que las actividades de servicios por las cuales estamos obligados a declarar figuran con tarifa del 4x1000 (**como si fueran actividades industriales según Acuerdo 027 de 2016**) y **no como actividades de servicios que tributarían a la tarifa del 8x1000....**» (destaca la Sala).

Considerando todo lo anterior y muy especialmente que la actora no desvirtuó la prestación del servicio al usuario final reclamado por el municipio, sino que se limitó a pretender su englobe en la actividad industrial sin ninguna justificación legal, la Sala desestimaré también este cargo de la demanda.

9- Establecido como está que la actora estaba obligada a tributar en el municipio por las actividades desarrolladas como servicios, las que acorde con la regulación local eran gravadas a la tarifa del 8‰, **pasará la Sala a examinar los cargos atinentes a la vulneración de los principios de seguridad jurídica, confianza legítima, buena fe y actuación contra acto propio, al igual que el de falsa motivación.**

Sustenta la actora los cargos anteriores en que fue el municipio quien parametrizó la tarifa del 4‰ en la plataforma para declarar, además que dicha tarifa fue ratificada por el ente demandado en respuesta a la petición que le presentó, lo que constituye un acto



administrativo que fue desconocido e ilegalmente revocado, por cuanto no se obtuvo su consentimiento. Así, planteó que el hecho de que el sistema asignara de manera automática la citada tarifa a las actividades declaradas le generó legítimas expectativas, aun cuando el municipio reconociera que se trató de un error en la plataforma, pues confió en que la tarifa empleada era la correcta y fue inducida a ese error por la propia autoridad, de manera que, en prevalencia de la seguridad jurídica, buena fe y confianza legítima, debía respetarse la tarifa del 4‰, pues el municipio no debía ir contra sus propios actos cuatro años después de haber presentado las declaraciones. Argumentó que el acuerdo local no identificaba sus actividades como servicios gravados a la tarifa del 8‰.

Para el tribunal, como el principio de confianza legítima protege las razones objetivas para confiar en la durabilidad de la regulación y precaver el cambio súbito de la misma, no se daban en este caso los supuestos fácticos para su configuración; no obstante de lo cual, señaló que el error no podía pasarse por alto.

9.1- Se encuentra suficientemente acreditado que el municipio incurrió en un error en la parametrización de la tarifa en el sistema dispuesto para presentar las declaraciones, atribuyendo una tarifa del 4‰ reservada para actividades industriales, en vez de la del 8‰, que correspondía a actividades de servicios y que también hubo una comunicación de una funcionaria del demandado en el que se señalaba que las tarifas de las actividades de la actora se catalogaban como actividades industriales. Sin embargo, para la Sala no le asiste razón a la demandante en proyectar la vulneración de los anotados principios constitucionales en una causal de nulidad sobre los actos administrativos demandados, puesto que no puede entenderse que el mayor tributo a cargo sea un yerro adverso a los derechos de la demandante, sino que es la consecuencia de haberse enmendado la tarifa de acuerdo con la norma local y hacerse la correcta determinación del tributo al cual estaba sujeto la demandante, de conformidad con el mandato constitucional de contribuir con las cargas públicas (art. 95.9 constitucional). Asimismo, se advierte que la Administración municipal actuó en el término previsto por la normativa fiscal para revisar dichas declaraciones. En suma, la obligación determinada tiene como fuente la ley [Ley 383 de 1997, art. 51] y los acuerdos municipales.

Sin perjuicio de lo anterior, lo que sí no puede generar un error de la Administración son consecuencias adversas para el administrado, que para el caso, no lo sería el mayor tributo, pues solo se le estaría exigiendo el impuesto que legalmente le correspondía. En cambio, los intereses de mora sí configurarían una consecuencia adversa derivada del error del municipio demandado, lo que a juicio de esta judicatura, amerita la anulación de los actos en ese aspecto, pues, como se señaló en apartes anteriores, la actora no estuvo en la posibilidad de determinar correctamente su tributo, debido al yerro en la parametrización de la plataforma que le asignó automáticamente la tarifa. En consecuencia, prospera el cargo de la demandante en lo atinente a la improcedencia de los intereses moratorios anunciados en los actos.

10- Resta referirse al alcance de la respuesta de la funcionaria de la Subsecretaría de Rentas del municipio, que para la actora constituyó un acto administrativo que validó la tarifa del 4‰, y que al serle desconocido configuró el vicio de falsa motivación. En la misma línea, aseguró que los actos acusados revocaron ilegalmente aquel acto administrativo, pues se debió contar con su previo consentimiento para tal efecto o demandar el acto, lo que no se hizo, razón por la cual, ese acto administrativo ya estaba en firme y ejecutoriado.

En contraposición, el municipio apelante sostuvo que la respuesta que fue emitida por la funcionaria no tenía la potestad de reconfigurar la tarifa del ICA aplicable a las actividades

de servicios prestados por la actora. Adujo que la actora conocía la tarifa aplicable del 8‰, lo cual denotaba una responsabilidad mutua. Agregó que tal respuesta no generó expectativas de reconfiguración tarifaria ni constituyó un acto administrativo que respaldara las pretensiones planteadas e, inclusive, advirtió que para los años 2021 y 2022 la demandante declaró y liquidó la tarifa para las actividades en cuestión, utilizando la tarifa de 8‰, lo que contradecía la tesis presentada en el *sub judice*.

El tribunal, al estudiar el anterior cargo no consideró que se vulnerara el principio de confianza legítima; no obstante, planteó que no podía pasarse por alto la conducta determinante que tuvo el municipio en la escogencia de la tarifa del ICA aplicada por la demandante, por lo que esto, sumado a la falta de carga probatoria del demandado en las modificaciones de las autoliquidaciones, derivaba en la nulidad de los actos.

Para la Sala, la respuesta enviada por la profesional de la subsecretaría del ente demandado no tiene el carácter de un acto administrativo, porque no define una situación jurídica. Además, no se demostró que quien la emitió fuera la competente para reconocer o modificar derechos u obligaciones, de manera que solo tendría el alcance de una opinión o concepto no vinculante para el receptor de la misma, quien presuntamente era empleado de la actora y que actuó sin acreditar la representación, como lo observó el demandado.

En efecto, las orientaciones de los funcionarios de un ente público no constituyen actos administrativos definitivos a menos que tengan la entidad de producir consecuencias jurídicas para los administrados como sería el caso de aquellos que sean atendidos por las autoridades competentes para imponer obligaciones o reconocer derechos³⁰. Se destaca que inclusive aquellas orientaciones que constituyan doctrina oficial de una autoridad no pueden desconocer el contenido de una norma legal. En este sentido, la Sección³¹ ha indicado que aunque las interpretaciones oficiales son relevantes para comprender el criterio administrativo no pueden contradecir el contenido de la ley ni justificar actuaciones administrativas que vayan en contra de las disposiciones legales, de tal forma que esta corporación ha concluido que no puede privilegiar la doctrina oficial en contravención de la propia ley y la Constitución.

En ese sentido, la orientación de la funcionaria municipal no tenía la entidad para definir una situación jurídica y mucho menos podía modificar la tarifa aplicable para las actividades de servicios; sobre todo cuando la respuesta no pone de presente que se hubiera emitido con fundamento en el análisis de la normatividad local, lo que es indicativo de que se profirió en el marco de la parametrización de la tarifa bajo los códigos CIU que le indicó la petición de la demandante. En consecuencia, no prospera el cargo de la demanda.

11- Ante la prosperidad de los cargos de apelación del demandado, no procede el cargo de apelación de la actora, relativo a que se condene en costas a su contraparte por haber salido vencida en el juicio de primera instancia.

12- En suma, prospera la apelación del municipio demandado, lo que daría lugar a revocar la sentencia de primera instancia que anuló los actos. Sin embargo, se declarará la nulidad parcial en lo atinente al cobro de los intereses de mora, dada su ilegalidad lo que implicará modificar los ordinales segundo y tercero de la decisión del tribunal para que, en su lugar, se declare la nulidad parcial de los actos acusados que modificaron las autoliquidaciones del ICA por los períodos 2018 a 2020, según lo analizado en la

³⁰ Sentencia C – 591 de 2014, MP: Luis Ernesto Vargas Silva.

³¹ Sentencia del 11 de mayo de 2023 (exp. 26963, CP: Wilson Ramos Girón).



providencia. A título de restablecimiento del derecho, se declarará que la demandante no adeuda intereses moratorios sobre el mayor tributo a cargo.

La decisión de nulidad plena sobre los actos que modificaron la autoliquidación del período 2017 por haber operado la firmeza de la declaración, se mantendrá, comoquiera que esto no fue apelado por el municipio.

Costas

Conforme al artículo 365.8 del CGP, no se condenará en costas en esta instancia por no haberse acreditado su causación.

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

FALLA

1. **Modificar** los ordinales segundo y tercero de la sentencia apelada, de acuerdo con lo considerado en esta providencia, así:

Segundo. Declarar la nulidad de las resoluciones 1193, del 30 de septiembre de 2021, y su confirmatoria 030, del 23 de febrero de 2022, por medio de las cuales se modificó la declaración del ICA del período 2017 a cargo de la demandante. Asimismo, declarar la nulidad parcial de las resoluciones 1194, 1195 y 1196, todas ellas del 30 de septiembre de 2021, y sus confirmatorias 029, 028 y 027, del 23 de febrero de 2022, respectivamente, por medio de las cuales el municipio modificó las declaraciones del ICA de los períodos 2018 a 2020, presentadas por la actora.

Tercero. A título de restablecimiento del derecho, declarar la firmeza del denuncia tributario correspondiente al ICA del período 2017. Igualmente, declarar que la demandante no adeuda intereses moratorios por el mayor tributo determinado oficialmente en los actos administrativos que modificaron las autoliquidaciones del ICA por los años gravables 2018 a 2020, conforme a lo analizado en la providencia de segunda instancia.

2. Sin condena en costas en esta instancia.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Salva voto parcial

(Firmado electrónicamente)

WILSON RAMOS GIRÓN

La validez e integridad pueden comprobarse acudiendo a la siguiente dirección electrónica:
<https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>