



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

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá D.C., cuatro (04) de diciembre de dos mil veinticinco (2025)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 76001-23-33-000-2013-00316-01 (26861)
Demandante: Interconexión Eléctrica S.A. ESP
Demandado: Municipio de Yumbo

Temas: ICA. 2009 y 2010. Ingresos por la transmisión de energía eléctrica.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación¹ interpuesto por el demandado contra la sentencia del 29 de noviembre de 2019, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que resolvió (ff. 436 y 437):

Primero: Declarar la nulidad de la Resolución 031, del 12 de julio de 2012, proferida por el municipio de Yumbo mediante la cual se profirió la liquidación oficial de revisión del ICA y sus complementarios de avisos y tableros y de alumbrado público correspondientes a los años gravables 2009 y 2010 e igualmente se sancionó por no informar (sic) y por inexactitud; y la Resolución 075, del 13 de noviembre de 2012, que resolvió el recurso de reconsideración, conforme a lo analizado en la parte motiva de esta sentencia.

Segundo: Declarar en firme la declaración privada del ICA de los años gravables 2009 y 2010 presentada por la actora.

Tercero: Condenar en costas de esta instancia a la parte vencida en el proceso, en el evento de haberse causado y en la medida de su comprobación, las cuales serán liquidadas por la secretaría de esta Corporación siguiendo lo dispuesto en el artículo 188 del CPACA en concordancia con el artículo 365 del CGP.

Cuarto: Fijar agencias en derecho en 2 SMMLV, de conformidad con lo establecido en el numeral 4.º del artículo 365 del CGP ...

ANTECEDENTES

Actuación administrativa

Mediante la Liquidación Oficial 031 del 12 de julio de 2012 (ff. 232 a 246), el demandado modificó las declaraciones del ICA correspondientes a los años gravables 2009 y 2010 presentadas por la actora. En particular, incrementó la base gravable mediante la adición de ingresos percibidos en su jurisdicción, razón por la cual aumentó el valor del ICA y, consecuentemente, el anticipo para el año 2011 y el impuesto de alumbrado público. Además, consideró que la demandante era sujeto pasivo del impuesto de avisos y tableros, el cual determinó a partir del mayor ICA liquidado. Por estas razones, impuso

¹ El expediente entró al despacho sustanciador el 05 de abril de 2024 (índice 3. Esta y las demás menciones de «índices» aluden al historial de actuaciones registradas en el repositorio informático Samai).



sanción por inexactitud. Esa decisión fue confirmada mediante la Resolución 075 del 13 de noviembre de 2012, que decidió el recurso de reconsideración (ff. 287 a 300).

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 (ff. 137 y 138):

Principales:

1. Declarar la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión 031, del 12 de julio de 2012, expedida por la Secretaría de Hacienda del municipio de Yumbo, Valle del Cauca, por medio de la cual modificó las liquidaciones privadas del ICA presentadas por la actora para los años gravables 2009 y 2010, en el mencionado municipio.
2. Declarar la nulidad de la Resolución 075, del 13 de noviembre de 2012, expedida por la Secretaría de Hacienda del municipio de Yumbo, Valle del Cauca, mediante la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la liquidación oficial de revisión, confirmándola en todas sus partes ...; dicha resolución fue notificada el 26 de noviembre de 2012.
3. Que, como consecuencia de lo anterior, se restablezca el derecho a la actora declarando en firme sus autoliquidaciones del ICA de los años gravables 2009 y 2010 y, por lo tanto, se declare que no adeuda suma alguna al demandado por concepto de ICA, avisos y tableros, alumbrado público, anticipos, sanciones e intereses de dichas vigencias fiscales.

Subsidiaria:

En caso de que sean desestimadas las pretensiones principales, solicito que se tenga como subsidiaria la siguiente petición:

1. Anular la sanción por inexactitud, como consecuencia de tener como probada una diferencia de criterio ..., en razón a que no existe certeza jurídica de la forma como deben ser asignados territorialmente los ingresos por transporte de energía eléctrica, especialmente en lo que tiene que ver con los ingresos percibidos por la remuneración de las líneas de transmisión de energía, las cuales atraviesan más de un municipio, en este caso, el municipio de Yumbo y los municipios de Cali, Chinchiná, Cartago, Pereira y Popayán.

A los anteriores efectos, invocó como normas vulneradas los artículos 32 de la Ley 14 de 1983; 51 de la Ley 383 de 1997; y 35 y 54 del Acuerdo 016 de 2004, bajo el siguiente concepto de violación (ff. 147 a 170):

Relató que, durante los periodos objeto de litigio, percibió ingresos por la prestación del servicio de transmisión de energía eléctrica a través de 62 subestaciones interconectadas entre sí por medio de las líneas de transmisión que integraban el STN (Sistema de Transmisión Nacional), dos de las cuales se encontraban ubicadas en la jurisdicción del demandado (señaladamente, las subestaciones Yumbo y San Marcos). Explicó que la remuneración de dicho servicio era regulada y se determinaba por el ente encargado de liquidar y administrar las cuentas del STN, en función del valor de los activos destinados a su prestación (esto es, remuneración por «*unidades constructivas*») y de acuerdo con la metodología fijada por la CREG (Comisión de Regulación de Energía y Gas).

Invocando el ordinal 2.º del artículo 51 de la Ley 383 de 1997, sostuvo que declaró como ingresos gravados con el ICA en la jurisdicción del demandado la remuneración correspondiente a los servicios prestados con los activos de las dos subestaciones ubicadas en ese territorio y de las líneas de transmisión que las interconectaban. Asimismo, incluyó como gravado el 50% de los ingresos asociados a las líneas de



transmisión que conectaban esas dos subestaciones con otras ubicadas en jurisdicciones de distintos municipios, en los cuales declaró el impuesto por el 50% de los ingresos restantes. Al respecto, cuestionó que el demandado adicionara a la base gravable ese 50% de los ingresos, pues –a su juicio– dichos valores eran atribuibles a la jurisdicción donde se encontraba la otra subestación interconectada. Sostuvo que, con ello, el demandado le impuso una carga tributaria contraria al parágrafo del artículo 51 *ibidem*, que prohibía gravar más de una vez la misma actividad, y desconoció que, tratándose de subestaciones ubicadas en dos jurisdicciones distintas, el ICA por los ingresos del servicio de transmisión de energía eléctrica debía distribuirse proporcionalmente entre ambos municipios, en tanto la ley no contemplaba un método diferente para determinarlo.

Además, reprochó que su contraparte hubiera considerado que era sujeto pasivo del impuesto de avisos y tableros, pese a que no realizó el hecho generador de dicho tributo, consistente en la colocación de una valla, aviso o tablero en un espacio público dentro del territorio municipal. Agregó que este tributo era distinto del impuesto de publicidad exterior visual, de modo que el demandado erró al entender que el hecho generador descrito correspondía a este último. Por otra parte, señaló que al ser improcedente la modificación del ICA a su cargo tampoco procedía el mayor anticipo liquidado.

Finalmente, se opuso a la sanción por inexactitud, argumentando que no incurrió en la conducta infractora y que, de haberlo hecho, sería como consecuencia de un error en la comprensión de las normas aplicables para determinar la territorialidad de los ingresos derivados del servicio de transmisión de energía eléctrica que involucraba activos de subestaciones ubicadas en la jurisdicción de dos entes territoriales distintos.

Contestación de la demanda

El demandado omitió contestar la demanda dentro del término legal (f. 220).

Sentencia apelada

El tribunal accedió a las pretensiones de la demanda y condenó en costas al demandado (ff. 418 a 437). Basándose en el dictamen pericial de un ingeniero eléctrico, concluyó que el servicio de transmisión de energía eléctrica prestado por la actora a través de los activos que conformaban las dos subestaciones ubicadas en el territorio del demandado, así como de las líneas de transmisión que las interconectaban, comprendía también su conexión con subestaciones situadas en otras jurisdicciones. Por ende, estimó que, si bien el ICA se causaba en el municipio donde se localizaba la subestación, cuando la transmisión de energía involucraba el uso de activos de subestaciones ubicadas en dos jurisdicciones distintas era necesario determinar de manera proporcional los ingresos gravados en cada una de ellas. En consecuencia, avaló el cálculo de los ingresos realizado por la demandante, quien acreditó –con las declaraciones del ICA presentadas y con el dictamen técnico de una contadora– que los había declarado en partes iguales en los casos que la remuneración correspondía al servicio de transmisión prestado a través de líneas que interconectaban subestaciones ubicadas en dos jurisdicciones diferente. Agregó que, en todo caso, el demandado no demostró tener derecho a gravar la totalidad de esos ingresos y, por el contrario, desconoció el funcionamiento del STN y el parágrafo del artículo 51 de la Ley 383 de 1997, según el cual no podría exigir el pago del impuesto por una actividad que se declaró en otra jurisdicción.

Por otra parte, consideró improcedente el impuesto complementario de avisos y tableros determinado a cargo de la actora, por cuanto se liquidó con base en el mayor ICA fijado oficialmente, el cual fue desvirtuado conforme a lo expuesto. Añadió que, en todo caso,



correspondía al demandado comprobar que la demandante realizó el hecho generador de ese tributo, de manera que no bastaba con afirmar que este se causaba por su sujeción pasiva al ICA. Asimismo, estimó que, al descartarse el mayor impuesto a cargo de la actora, también resultaban improcedentes las demás obligaciones determinadas a su cargo, como el incremento del anticipo del tributo para el año siguiente y la sanción por inexactitud impuesta.

Recurso de apelación

El demandado apeló la decisión del tribunal (ff. 450 a 454). Invocando el ordinal 2.º del artículo 51 de la Ley 383 de 1997, sostuvo que lo relevante para el ICA por la prestación del servicio de transmisión de energía era la ubicación de las subestaciones. Por ende, planteó que no procedía «deducción» de la base gravable, pues acreditó que la actora percibió ingresos por el servicio de transmisión e interconexión de energía prestado a los usuarios a través de las subestaciones de energía ubicadas en su jurisdicción. Invocando el criterio judicial expuesto por esta Corporación en sentencia del 23 de enero de 2014 (exp. 17929), negó que se configurara una doble tributación, por cuanto la actividad de generación de energía tributaba de manera independiente a la de prestación del servicio público domiciliario de energía eléctrica. Del mismo modo, consideró que tampoco se generaba una doble imposición por el hecho de que la demandante hubiese declarado los ingresos en otros municipios, pues ello no era su «culpa».

Por otra parte, adujo que, conforme al artículo 37 de la Ley 14 de 1983, el hecho generador del impuesto de avisos y tableros era la sujeción pasiva al ICA, de modo que, estando la actora obligada a pagar dicho tributo en su jurisdicción, también debía declarar y pagar el impuesto complementario de avisos y tableros, cuya base gravable correspondía a la cuota tributaria del ICA determinada. Agregó que, al ser procedente el mayor ICA a cargo de la actora, también lo eran el ajuste al anticipo para el año gravable 2011 y el mayor impuesto de alumbrado público del que era sujeto pasivo.

Por lo expuesto, defendió la sanción por inexactitud impuesta, al considerar que la actora incurrió en la conducta infractora. Prescindió de formular cargos en contra de la condena en costas.

Alegatos de conclusión

Las partes reiteraron los argumentos expuestos en anteriores etapas procesales (índice 29 y 32). Con fundamento en las sentencias del 04 de febrero de 2010 (exp. 16921, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas) y 14 de mayo de 2020 (exps. 23157 y 24513, CP: Julio Roberto Piza), el demandado agregó que el ICA por la transmisión de energía eléctrica se causaba a cargo del operador de la red sin consideración a si era propietario o no de los activos que integraban la subestación. Además, añadió que para determinar la territorialidad del impuesto debía considerarse la última subestación de la cadena de distribución, entendiendo como tal aquella en la que se conectaba al usuario final, tal como lo disponía el artículo 56 del Acuerdo 016 de 2014 del municipio del Nobsa, Boyacá.

Por su parte, el ministerio público (índice 31) solicitó confirmar la sentencia apelada, pues, en su criterio, fue adecuada la forma en que la actora determinó la base gravable del ICA a su cargo en la jurisdicción del demandado, al declarar y pagar dicho impuesto sobre el 50% de los ingresos percibidos por el servicio de transmisión de energía prestado a través de líneas que interconectaban subestaciones ubicadas también en otros municipios. Asimismo, señaló que el demandado no acreditó que la actora hubiera realizado el hecho generador del impuesto de avisos y tableros en su jurisdicción.



CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problema jurídico

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados, atendiendo a los cargos de impugnación formulados por el demandado, en calidad de apelante único, contra la sentencia de primera instancia que accedió a las pretensiones de la demanda y lo condenó en costas. En concreto, le corresponde a la Sala establecer si las pruebas que obraban en el plenario acreditaban que la demandante omitió declarar la totalidad de los ingresos que percibió en el municipio demandado por la prestación del servicio de transmisión de energía eléctrica. En seguida, se definirá si procedía determinar el impuesto de avisos y tableros a su cargo. De ser el caso, se decidirá sobre la juridicidad de la sanción por inexactitud impuesta.

Sin embargo, la Sala se abstendrá de emitir un pronunciamiento sobre los planteamientos novedosos formulados por el demandado en los alegatos de conclusión de esta instancia, relativos a que la propiedad de las subestaciones no sería determinante para establecer la sujeción al ICA por los servicios de transmisión de energía eléctrica, o a que la territorialidad del impuesto en estos casos debe determinarse tomando en cuenta la ubicación de la última subestación de la cadena de distribución, entendida como aquella en la que se conecta el usuario final, según lo dispone, a su juicio, el artículo 56 del Acuerdo 016 de 2014, aplicable a otro municipio. Esto porque el artículo 328 del CGP (Código General del Proceso, Ley 1564 de 2012) dispone que la competencia del juez de segunda instancia se restringe a los aspectos formulados en la apelación, y sucede que esos argumentos no se plantearon en el recurso que presentó el demandado; siendo del caso reiterar que la etapa de alegaciones no es la adecuada para formular cargos de impugnación en contra de lo resuelto en la sentencia de primer grado².

Análisis del caso concreto

2- Sobre la primera cuestión debatida, el demandado, apelante único, asegura que probó que la actora prestó el servicio de transporte de energía desde las subestaciones ubicadas en su jurisdicción por lo que podía gravar con el ICA los réditos que obtuvo; plantea que ese tributo se debe pagar por cada una de las actividades relacionadas con la energía eléctrica de forma independiente sin que ello implique una doble tributación o el desconocimiento del impuesto sufragado en otras jurisdicciones. Sostiene que son irrelevantes los planteamientos de la actora en relación con las líneas de transmisión de energía, porque en cada municipio tenía usuarios que le pagaron los servicios de transporte que prestó, de modo que se debía aplicar la regla fijada en el ordinal 2.º del artículo 51 de la Ley 383 de 1997, esto es, que el ICA se causa en la jurisdicción en la que se encuentren ubicadas las subestaciones de energía.

En contraste, la actora sostiene que durante los periodos de la litis obtuvo ingresos por el servicio de transmisión de energía eléctrica que prestó a través de 62 subestaciones interconectadas entre sí por líneas de transmisión, y que dos de esas subestaciones se encontraban ubicadas en la jurisdicción del demandado. Por ello, explica que declaró y pagó el ICA a su contraparte tomando como base gravable la totalidad de los réditos que obtuvo por los activos asociados a las dos subestaciones y a la línea de transmisión que las interconectaba, así como el 50% de los ingresos derivados de los activos de las líneas

² Sentencias del 29 de abril de 2020 y 07 de mayo de 2020, exps. 24222 y 23572, CP: Julio Roberto Piza.

de transmisión que interconectaban esas dos subestaciones con otras siete ubicadas en diferentes jurisdicciones, en las que sufragó el impuesto con base en el 50% restante de los ingresos; lo anterior, considerando que si bien el artículo 51 de la Ley 383 de 1997 según el cual el ICA se causa en los municipios donde se ubiquen las subestaciones de energía, esa disposición no definió el lugar en que se debían gravar los réditos obtenidos por las líneas de transmisión que atravesaban jurisdicciones donde no existían subestaciones; explica que la forma de remuneración del servicio de transmisión de energía se determina en función del valor de los activos utilizados para prestarlo, es decir, se trata de un ingreso regulado determinado por la entidad encargada de liquidar y administrar las cuentas del STN con base en la metodología fijada por la CREG. Añade que, al gravar la totalidad de los ingresos que obtuvo al prestar el servicio de transmisión a través de las líneas que interconectaban subestaciones ubicadas en otros municipios, el demandado contravino el artículo 51 de la Ley 383 de 1997, según el cual los ingresos por la misma actividad no podían gravarse más de una vez. Tesis que avaló el *a quo* con sustento en los dictámenes periciales rendidos por un ingeniero eléctrico y una contadora.

Al tenor de esas alegaciones, la Sala deberá establecer si las pruebas que obran en el plenario acreditan que la actora omitió declarar en la entidad territorial demandada la totalidad de los réditos que percibió por la actividad de transmisión de energía eléctrica y por lo tanto era procedente incrementar la base gravable del ICA a su cargo por los años gravables 2009 y 2010.

2.1- El artículo 14.25 de la Ley 142 de 1994, define el servicio público domiciliario de energía eléctrica, como el transporte de energía eléctrica desde las redes regionales de transmisión hasta el domicilio del usuario final, incluida su conexión y medición, y prevé que las regulaciones de dicha ley también aplicarán a las actividades complementarias de generación, comercialización, transformación, interconexión y transmisión. Por su parte, el artículo 28 *ibidem*, señala que todas las empresas tienen el derecho a construir, operar y modificar sus redes e instalaciones para prestar los servicios públicos.

Como parte de las actividades que conforman la prestación del servicio domiciliario de energía eléctrica, la Resolución CREG 11 de 2009 precisa que la transmisión de energía es *«la actividad consistente en el transporte de energía eléctrica por sistemas de transmisión y la operación, mantenimiento y expansión del Sistema de Transmisión Nacional»*. A su vez, dentro de los diferentes agentes que conforman la prestación del servicio, la CREG ha definido al transmisor nacional como *«la persona jurídica que opera y transporta energía eléctrica en el Sistema de Transmisión Nacional y/o que ha constituido una empresa cuyo objeto es el desarrollo de dichas actividades. Para todos los propósitos son las empresas que tienen aprobado por la CREG un inventario de activos del STN o un ingreso esperado...»*³.

Así, en el artículo 4.º *ibidem*, concordante con las Resoluciones CREG 061 de 2000 y 022 de 2001, regló la remuneración por el servicio prestado por los transmisores de energía a través de una *«metodología de ingreso regulado»* de los activos de uso del STN (Sistema de Transmisión Nacional) que corresponden a los *«activos de transporte de electricidad que operan a tensiones iguales o superiores a 220 kV»* con cargos por uso expresados en pesos sobre kilovatios que son facturados a los comercializadores, en proporción a su demanda (artículo 11 *eiusdem*). Para la aplicación de esa metodología de remuneración el anexo general de la Resolución CREG nro. 011 de 2009 dispuso que se tendrían en consideración *«las unidades constructivas valoradas a costo eficiente de reposición, el reconocimiento de activos no eléctricos y de gastos de administración, operación y mantenimiento y el reconocimiento de terrenos para las unidades*

³ Artículo 1.º, Resolución CREG nro. 022 de 2001.



constructivas de subestaciones».

2.2- En torno a la regla de territorialidad de los ingresos obtenidos por actividades de prestación de servicios, la Sala parte de referir el mandato consagrado en el artículo 195 del CRM (Código de Régimen Municipal, Decreto 1333 de 1986), de conformidad con el cual, con carácter general, la prestación de servicios estará gravada con el ICA en la jurisdicción donde *«se ejerzan o realicen»* las actividades correspondientes⁴. En línea con lo cual el parágrafo 2.º del artículo 25 del Acuerdo 016 de 2004 dispuso que *«se entiende que una actividad de servicios se realiza en el municipio cuando la prestación del mismo se inicia o cumple en la jurisdicción municipal»*. A la luz de lo anterior, la conclusión acerca de la localización de los servicios a efectos del ICA, en principio, queda sujeta a la demostración efectuada sobre el lugar donde se realizaron las prestaciones en desarrollo de los servicios por los cuales el obligado percibió ingresos gravados con dicho impuesto.

Sin perjuicio de lo anterior, se advierte que, en materia tributaria, la Ley 383 de 1997 en su artículo 51 (ordinal 2.º) establece que el ICA para las actividades de transmisión y conexión de energía eléctrica, se causa en el municipio en donde se encuentre ubicada la subestación. Esa regla fue recogida en la letra *d.* del artículo 35 del Acuerdo 016 de 2004 que dispuso que si la subestación para la transmisión y conexión de energía eléctrica se encuentra ubicada en jurisdicción del demandado *«el impuesto se causará sobre los ingresos promedios obtenidos en este municipio por esas actividades»*. Sobre el particular, la Sala en sentencia del 04 de febrero de 2010, (exp. 16921, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas), precisó el alcance de la expresión *«en el municipio en donde se encuentre ubicada la subestación»*, a efectos de lo cual concluyó que para que se cause el ICA por la obtención de ingresos derivados de la transmisión de energía se requiere ser operador de red, al margen de la propiedad sobre la subestación.

Con todo, en relación con las pruebas para acreditar la territorialidad de los réditos, la Sala ha precisado además, que si bien es *«procedente deducir de la base gravable total, el ingreso obtenido en otros territorios... no es menos cierto que se requiere, necesariamente, que el contribuyente acredite por cualquier medio idóneo el origen extraterritorial de los ingresos»*⁵, para lo cual, el artículo 50 del Acuerdo 016 de 2004, dispuso que para excluir de la base gravable del ICA los ingresos obtenidos por fuera del municipio *«el contribuyente deberá demostrar mediante facturas de venta, soportes contables u otros medios probatorios, el origen extraterritorial de los ingresos, tales como los recibos de pago de estos impuestos en otros municipios»*. Sobre el particular, esta Sección⁶ ha aclarado que no existe una disposición normativa que preestablezca un determinado medio de probatorio para acreditar la extraterritorialidad de los ingresos a efectos de la causación del impuesto.

En línea con esos planteamientos, el artículo 40 *ibidem* previó que *«el contribuyente que realice actividades industriales, comerciales o de servicios en más de un municipio, a través de sucursales o agencias o de establecimientos de comercio deberá registrar su actividad en cada municipio y llevar registros contables que permitan la determinación del volumen de ingresos obtenidos por las operaciones realizadas en dichos municipios»*; de suerte que esos registros contables, debidamente soportados con los documentos

⁴ Al respecto se pueden consultar entre otras, las sentencias del 12 de diciembre de 2018 (exp. 20781, CP: Jorge Octavio Ramírez), del 12 de marzo de 2020 (exp. 24097, CP: Julio Roberto Piza) y del 16 de junio de 2022 (exp. 26311, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello).

⁵ Sentencias del 22 de septiembre de 2016 y del 10 de mayo de 2018 (exps. 20648 y 21323, CP: Jorge Octavio Ramírez) y del 19 de octubre de 2023 (exp. 27464, CP: Wilson Ramos Girón).

⁶ Entre otras, en las sentencias del 22 de septiembre de 2016, 10 de mayo y 23 de agosto de 2018 (exps. 20648, 21323 y 22186, CP: Jorge Octavio Ramírez), del 14 de marzo de 2019 (exp. 22241, CP: Milton Chaves García), del 04 de abril de 2019 (exp. 21356, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto) y del 19 de octubre de 2023 (exp. 27464, CP: Wilson Ramos Girón).



internos y externos, constituyen una prueba idónea de la territorialidad de los ingresos. Pero, como se anotó, también existirán otros medios de prueba que permitan establecer la territorialidad del hecho generador de la actividad de servicio gravada con el ICA.

2.3- Delimitado el marco jurídico aplicable, con miras a desatar la litis trabada entre las partes, están probados en el plenario los siguientes hechos relevantes:

(i) Los días 30 de abril de 2010 y 27 de abril de 2011, la demandante presentó declaración de ICA de los años gravables 2009 y 2010, respectivamente, en la jurisdicción demandada, en las que reportó, para el periodo 2009: (a) ingresos brutos por \$834.501.568.000; (b) ingresos obtenidos fuera del municipio por \$788.777.245.000; y (c) ingresos obtenidos en el municipio por \$45.724.323.000; y para el periodo 2010: (a) ingresos brutos por \$855.146.069.000; (b) ingresos obtenidos fuera del municipio por \$808.257.243.000; y (c) ingresos obtenidos en el municipio por \$46.888.826.000 (índice 58).

(ii) Mediante Requerimiento de Información 276, del 28 de noviembre de 2011, el demandado solicitó a la actora, entre otros documentos, el auxiliar contable de los ingresos obtenidos por fuera de su jurisdicción por los periodos gravables de la litis; de la respuesta de la demandante se destaca lo siguiente (índice 58):

(a) El auxiliar contable denominado «*ingresos 2009, ICA 2010*» da cuenta de réditos gravados por valor total de \$834.501.567.515 y está acompañado de un documento denominado «*ingresos en otros municipios*» según el cual, la suma de \$788.777.245.009 corresponde a rubros percibidos en otras 64 jurisdicciones.

(b) El auxiliar contable denominado «*ingresos 2010, ICA 2011*» da cuenta de ingresos gravados por valor total de \$855.146.069.181 y está acompañado de un documento denominado «*ingresos en otros municipios*» según el cual, la suma de \$808.257.243.104 corresponde a réditos percibidos en otras 62 jurisdicciones.

(iii) Con derecho de petición del 15 de febrero de 2012, la Administración solicitó a la contribuyente que informara el nombre y dirección de los agentes del sector eléctrico a quienes les prestó «*el servicio de interconexión eléctrica a través de las subestaciones de energía ubicadas en [su jurisdicción], entre el 01 de enero de 2009 y el 31 de diciembre de 2010*», así como la relación mes a mes de «*los valores liquidados por [la entidad encargada de liquidar y administrar las cuentas del STN] de otros agentes del sector eléctrico y pagados a [la actora] por la interconexión de energía de esta, ubicadas en [su jurisdicción] entre el 01 de enero de 2009 y el 31 de diciembre de 2010*» (índice 58).

(iv) El 08 de marzo de 2012, la actora respondió el referido derecho de petición entregando la siguiente información por cada uno de los periodos discutidos (índice 58):

(a) Relación de ingresos por clientes de las subestaciones «*San Marcos*» y «*Yumbo*» ubicadas en jurisdicción del demandado, «*en la parte correspondiente a la remuneración de los activos*» ubicados en esas subestaciones; se observa que relacionó 62 clientes por año e ingresos por valor de: *i.* \$19.309.691.823 para el 2009; y *ii.* \$20.075.907.624 para el 2010.

(b) Relación de ingresos por clientes por concepto de «*remuneración de las líneas que interconectan a las subestaciones San Marcos y Yumbo*». Sobre el monto correspondiente a esos ingresos precisó que «*no puede asignarse en su totalidad al municipio, en atención a que el ingreso se distribuye de manera proporcional (50%,*



50%) entre las dos subestaciones que interconecta cada una de las líneas de transmisión de energía»; se advierte que relacionó 62 clientes por año e ingresos por valor de: i. \$47.454.353.392 para el 2009; y ii. \$47.991.545.035 para el 2010, los cuales *«corresponden al 100% de la remuneración de la línea»*.

(c) Relación de los activos asociados a las subestaciones *«San Marcos»* y *«Yumbo»*.

(d) Relación de nombres y dirección de 60 clientes asociados a las referidas subestaciones.

(v) Mediante derecho de petición del 18 de febrero de 2012, el demandado solicitó a la entidad encargada de liquidar y administrar las cuentas del STN que informara el nombre y dirección de los agentes del sector eléctrico a quienes la actora *«les ha prestado el servicio de interconexión eléctrica a través de las subestaciones de energía ubicadas en [su jurisdicción], entre el 01 de enero de 2009 y el 31 de diciembre de 2010»* así como la relación mes a mes de los valores que liquidó de otros agentes del sector eléctrico y pagó a la actora por ese servicio. De la respuesta dada por la referida entidad, radicada el 06 de marzo de 2012, se destaca lo siguiente (índice 58):

(a) La actora le informó sobre dos subestaciones ubicadas en jurisdicción del demandado las cuales *«hacen parte de los activos de transporte de electricidad, que son remunerados mediante cargos por uso del Sistema de Transmisión Nacional»*.

(b) Advirtió que si bien es cierto que a través de esas subestaciones se interconectaban algunos agentes en particular, la remuneración percibida por la contribuyente por el servicio que prestó *«corresponde a un ingreso máximo regulado que es pagado por todos los agentes que representan demanda, a través de unos cargos por uso»*. En ese sentido, precisó que su labor consiste en calcular, actualizar y facturar los *«cargos por uso del Sistema de Transmisión Nacional, el respectivo recaudo a los agentes del mercado mayorista y la distribución de los ingresos entre los transportadores»* por lo que sólo conocía la remuneración que recibió la actora por ese concepto.

(c) Relacionó las empresas representantes de las líneas de transmisión y las subestaciones que estaban interconectadas a las dos ubicadas en jurisdicción del demandado y aclaró que esos agentes *«no son quienes pagan los cargos por uso correspondientes a las subestaciones de [la actora]»*.

(d) Relacionó los 60 agentes que pagaron cargos por uso del STN para el periodo comprendido entre el 01 de enero de 2009 y el 31 de diciembre de 2010 pero advirtió que como la remuneración que reciben los transmisores por sus activos de transmisión *«es pagada por todos los agentes en proporción a la demanda que representan en el mercado de energía mayorista, no es posible establecer cuánto paga cada uno de ellos por cada una de las subestaciones de [la actora] ubicadas en el municipio»*. Se destaca que esa relación coincide con la entregada por la actora con la respuesta al derecho de petición del 15 de febrero de 2012.

(e) Detalló los valores liquidados *«por cada una de las subestaciones ubicadas en el municipio que son representadas por [la actora] para el periodo comprendido entre el 01 de enero de 2009 y el 31 de diciembre de 2010»*; para el año 2009 informó ingresos por \$19.273.454.225 y para el año 2010 informó ingresos por \$20.214.181.464.

(vi) Con el Requerimiento Especial 021, del 26 de marzo de 2012 (ff. 278 a 285), el demandado propuso modificar las autoliquidaciones de la litis, en el sentido de



incrementar los ingresos gravados por la actividad de transmisión de energía eléctrica. Al respecto, aseguró que detectó las inexactitudes a partir de la información que entregó la contribuyente al responder su derecho de petición, el 08 de marzo de 2012, oportunidad en la que informó *«los ingresos obtenidos en el desarrollo de la actividad de servicios»* en su jurisdicción los cuales, en su criterio, fueron *«ratificados por [la entidad encargada de liquidar y administrar las cuentas del STN]»*. Sostuvo que los usuarios que relacionó la actora eran los mismos que informó aquella entidad al contestar su derecho de petición, el 06 de marzo de 2012, oportunidad en la que también hizo *«referencia a la propiedad de las subestaciones que esta tiene en el municipio ... valores reportados por agentes del STN ... [y] los valores liquidados por cada una de las subestaciones ubicadas en el municipio que son representadas por [la actora]»*.

A partir de lo anterior, propuso incrementar los ingresos gravados del año 2009 en cuantía de \$21.039.724.223 y los del año 2010 en la suma de \$21.178.628.668.

(vii) Mediante la Liquidación Oficial de Revisión 031, del 12 de julio de 2012 (ff. 232 a 246), la demandada modificó las declaraciones del ICA de los periodos gravables 2009 y 2010, en el sentido propuesto en el acto previo; decisión que fue confirmada por la Resolución 075, del 13 de noviembre de 2012 (ff. 287 a 300).

(viii) Durante la audiencia inicial celebrada el 10 de abril de 2014, el tribunal decretó la práctica de dos pruebas periciales (ff. 317 a 327):

(a) La primera de carácter contable, para que se inspeccionaran los libros contables de la demandante *«con la finalidad de determinar los ingresos percibidos por la actividad de transmisión de energía, entre las subestaciones ubicadas en el municipio, indicando también los ingresos percibidos por las distintas subestaciones con las que se interconectan en demás municipios»*.

(b) La segunda de carácter técnico, a propósito de *«verificar si las subestaciones de energía ... ubicadas en el municipio, interconectan con otras subestaciones a través de líneas de transmisión, para lo cual deberá indicar los municipios a los cuales pertenecen, así como la forma de su operación, la proporción en que cada subestación normalmente aportan a la distribución y suministro de energía en el municipio y otros municipios...»*.

(ix) En su dictamen pericial (ff. 1 a 17 cp⁷), la contadora señaló que una vez la entidad encargada de liquidar y administrar las cuentas del STN transfería a la actora la retribución correspondiente a los cargos por uso del sistema, el área encargada registraba *«el ingreso contablemente en el módulo de facturación, teniendo en cuenta las directrices de remuneración del ingreso entregadas por la CREG, según resolución vigente, como son: las unidades constructivas y la asignación 50%-50% para las líneas de [transmisión]»* tras lo cual *«obtiene el reporte por el sistema SAP donde el ingreso ya se encuentra distribuido por municipio y concilia con la cuenta contable del ingreso»* y a partir de este *«elabora el resumen de ingresos por municipio que es el soporte para el pago del impuesto en cada uno»*.

Relacionó los ingresos obtenidos por la actora en cada una de las jurisdicciones donde llevó a cabo actividades gravadas con el ICA (que corresponden a los informados por la demandante según el ordinal ii. anterior) y explicó que tomó como muestra los *«municipios en los cuales se encuentran las subestaciones que interconectan las subestaciones ubicadas en [jurisdicción del demandado]»* y verificó que las *«liquidaciones privadas del impuesto de industria y comercio presentadas en dichos*

⁷ Cuaderno de pruebas.



municipios por cada uno de los años respectivos ... reflejan el valor del ingreso asignado a cada municipio» atendiendo a la «la distribución de los ingresos que ... realiza la compañía».

Con todo, concluyó que *«la sociedad declara y paga el impuesto de industria y comercio en cada uno de los municipios en los cuales tiene presencia, según la distribución de ingresos y la normatividad vigente»* a efectos de lo cual *«acoge un criterio de distribución equitativo de 50% y 50%, lo cual garantiza que todo el ingreso percibido queda gravado»* y que los réditos declarados en jurisdicción del demandado *«corresponden efectivamente a los ingresos técnicamente determinados en razón de los activos eléctricos»* allí ubicados.

(x) Por su parte, en el dictamen rendido, el ingeniero eléctrico (ff. 53 a 62 cp) explicó que *«en una red nacional de interconexión eléctrica como la de Colombia, el papel de una línea de transmisión es similar al de una autopista»* y planteó como ejemplo el caso en que una compañía comercializadora transa energía con una generadora, a efectos de lo cual puntualizó que *«esta energía eléctrica hará tránsito por diferentes líneas de transmisión y subestaciones de la red nacional interconectada ... [y] en ese camino, pasará por una línea de transmisión [de la actora] y utilizará los activos de las subestaciones [de la litis]»* motivo por el cual *«por el uso de dichos activos se pagarán unos derechos a [la actora]»*. Al respecto, aclaró que la entidad encargada de liquidar y administrar las cuentas del STN *«opera el sistema y administra el Mercado de Energía Mayorista -MEM- ... planifica, supervisa y controla todas las maniobras en las subestaciones y líneas de transmisión, con el fin de optimizar el uso de los recursos. Es decir, la operación de las subestaciones [de la litis] se ejecuta como parte de la operación integrada del sistema»*.

Advirtió que *«las subestaciones en sí mismas no generan energía, son únicamente nodos de una gran red nacional»* y además, que en jurisdicción del demandado *«actúan diferentes distribuidores de energía eléctrica y, además, hay un buen número de grandes consumidores que compran la energía en el MEM y, tanto los unos como los otros, pueden ser abastecidos por distintos generadores y a través de diferentes vías»*.

(xi) En línea con lo anterior, durante la audiencia de pruebas celebrada el 10 de octubre de 2014 (ff. 354 a 363), el perito precisó que las subestaciones de energía ubicadas en el municipio demandado no están *«diseñadas, concebidas y operadas para atender las necesidades y el consumo del municipio»* pues se trata de *«nodos o puntos de enlace»*, es decir *«sitios por donde transita la energía»* dirigida a diferentes sitios del país e incluso al exterior (a través de líneas de interconexión internacionales), sin perjuicio de que parte de esa energía pueda ser consumida en el municipio. Aclaró que la demandante no atendía el consumo de energía en esa jurisdicción, pues de ello se encargaba la empresa de servicios públicos dedicada a la actividad de distribución y comercialización allí, razón por la cual era incorrecto señalar que *«la energía que consume [el municipio] llega por el sistema interconectado a través de [las subestaciones de la actora]»*.

2.4- Para dirimir la controversia planteada, y a la luz de los hechos probados, la Sala parte por precisar que el *a quo* declaró la nulidad de los actos administrativos acusados como consecuencia de avalar la distribución que realizó la actora de los ingresos que obtuvo por la prestación del servicio de transmisión de energía, en las jurisdicciones donde estaban ubicadas las subestaciones; lo anterior, de conformidad con las pruebas técnicas rendidas por un ingeniero eléctrico y una contadora, según las cuales, para prestar el servicio la demandante utilizó las dos subestaciones ubicadas en la jurisdicción del demandado, interconectadas mediante líneas de transmisión con otras siete



subestaciones del STN, de modo que esos activos operaban simplemente como el medio a través del cual se transportaba la energía; y además que la contribuyente declaró y pagó el ICA en todas las jurisdicciones donde estaban las subestaciones tomando como base gravable la proporción correspondiente del ingreso que obtuvo, con todo lo cual concluyó que los réditos que el demandado adicionó a las declaraciones del ICA revisadas no eran atribuibles a su jurisdicción.

En ese orden de ideas, la Sala estima que los planteamientos formulados por el municipio relativos a que la actora prestó el servicio de transmisión de energía con las dos subestaciones ubicadas en su jurisdicción, motivo por el cual debían adicionarse ingresos gravados en las autoliquidaciones revisadas en aplicación de la regla de territorialidad fijada en el ordinal 2.º del artículo 51 de la Ley 383 de 1997 sin considerar los argumentos sobre las líneas de transmisión, fueron descartados por el tribunal cuando avaló, en virtud de las pruebas del plenario, la distribución que realizó la actora a efectos de declarar y pagar el ICA a su cargo en la medida en que, al tratarse del transporte de energía eléctrica que involucraba varias subestaciones ubicadas en distintas jurisdicciones una parte del ingreso debía atribuirse a otros municipios, con lo cual se atendía aquella regla de territorialidad (artículo 35 del Acuerdo 016 de 2004 concordante con el ordinal 2.º del artículo 51 de la Ley 383 de 1997). Pero en el recurso de apelación, el demandado omitió discutir el cálculo de ingresos que avaló el *a quo* tras considerarlo suficientemente demostrado, y se abstuvo de aportar pruebas que desvirtuaran la atribución de los réditos a las demás subestaciones o que demostraran que los mismos efectivamente se generaron en su jurisdicción.

En cambio, en los actos acusados, el municipio sustentó la modificación de los ingresos gravados en las respuestas a los derechos de petición que formuló a la entidad encargada de liquidar y administrar las cuentas del STN y a la actora en las cuales, en su criterio, se detallaron «*los ingresos obtenidos en el desarrollo de la actividad de servicios*» en su jurisdicción los cuales provinieron de un grupo de 60 clientes que informaron las dos entidades en los mismos términos (ff. 279 y 280).

Al respecto, se advierte que la entidad encargada de liquidar y administrar las cuentas del STN explicó que la remuneración percibida por la contribuyente por el servicio de transmisión de energía que prestó «*corresponde a un ingreso máximo regulado que es pagado por todos los agentes que representan demanda, a través de unos cargos por uso*» y en esa medida, aunque relacionó 60 agentes del mercado que pagaron cargos por uso del STN para los periodos de la litis, advirtió que como la remuneración a los transmisores por sus activos «*es pagada por todos los agentes en proporción a la demanda ... no es posible establecer cuánto paga cada uno de ellos por cada una de las subestaciones de [la actora] ubicadas en el municipio*». Finalmente, detalló los valores liquidados por las dos subestaciones en los periodos de la litis: *i.* para el año 2009 la suma de \$19.273.454.225; y *ii.* para el año 2010 la suma de \$20.214.181.464.

Por su parte, en la respuesta que entregó a la Administración, la actora diferenció dos categorías de ingresos, aquellos que correspondían a la remuneración de los activos asociados a las subestaciones ubicadas en jurisdicción del demandado por valores de: *i.* \$19.309.691.823 para el 2009; y *ii.* \$20.075.907.624 para el 2010; y los correspondientes a la «*remuneración de las líneas que interconectan a las subestaciones*», sobre los que explicó que no podían «*asignarse en su totalidad al municipio, en atención a que el ingreso se distribuye de manera proporcional (50%, 50%) entre las dos subestaciones que interconecta cada una de las líneas de transmisión*» por valores de: *i.* \$47.454.353.392 para el 2009; y *ii.* \$47.991.545.035 para el 2010, los cuales «*corresponden al 100% de la remuneración de la línea*».

2.5- La Sala observa que, contrario a lo considerado por el demandado, las referidas respuestas no dan cuenta de la percepción de ingresos por parte de la contribuyente en su jurisdicción, sino que explican, de una parte, la metodología a través de la cual se remuneraba el servicio de transmisión de energía eléctrica y, de otra parte, la forma en que la actora distribuyó sus ingresos en las jurisdicciones donde llevó a cabo dicha actividad. En efecto, la entidad encargada de liquidar y administrar las cuentas del STN aclaró que no era posible determinar cuánto pagó cada uno de los 60 agentes del mercado que informó, en relación con las subestaciones ubicadas en jurisdicción del demandado, pues la remuneración que la actora percibía por el servicio que prestó correspondía a un ingreso máximo regulado a nivel nacional determinado a través de cargos por uso de sus activos; en esa línea, la contribuyente también aclaró desde la respuesta al derecho de petición, cómo calculó la base gravable del ICA y la forma en que distribuyó los ingresos relacionados con las líneas de transmisión. Asimismo, se observa que los valores que liquidó la entidad encargada por las dos subestaciones en los periodos de la litis se acompasan con los que, según la respuesta de la contribuyente, correspondían a la remuneración de los activos asociados a las mismas, sin incluir la remuneración de las líneas que las interconectaban.

Por ende, para la Sala, las pruebas en las que se sustentó la modificación oficial de las autoliquidaciones revisadas carecen de idoneidad para demostrar que los ingresos de la litis eran atribuibles a la jurisdicción del demandado pues no se trata de documentos que acrediten que esas sumas se obtuvieron allí, ni desvirtúan la distribución de ingresos que, además, el tribunal consideró demostrada y razonable. En ese orden de ideas, el demandado modificó la base gravable del ICA a cargo de la actora por los periodos de la litis, adicionando ingresos pese a no tener certeza de que su causación tuviera lugar en su jurisdicción, y a que, incluso, se acreditó que se trataba de réditos percibidos en otras jurisdicciones. No prospera el cargo de apelación.

3- Sobre la siguiente cuestión debatida, el apelante único aduce que, según el artículo 37 de la Ley 14 de 1983 el hecho generador del impuesto de avisos y tableros es la sujeción pasiva al ICA, con lo cual, como la actora estaba obligada a pagar este impuesto en su jurisdicción, también debía asumir su complementario de avisos y tableros cuya base gravable es la cuota tributaria por concepto de ICA. En contraste, la actora cuestiona la determinación del impuesto de avisos y tableros a su cargo, porque si bien se trata de un tributo complementario al ICA, su estructura es la de un impuesto autónomo de modo que, como no realizó el hecho gravado -i.e. la colocación de una valla, aviso o tablero en espacio público- tampoco está obligada a sufragarlo. Tesis que avaló el *a quo*.

En esos términos, corresponde a la Sala definir si procedía la determinación oficial del impuesto de avisos y tableros a cargo de la actora por los periodos de la litis.

3.1- Para dirimir la controversia planteada entre las partes, la Sala parte por precisar que el impuesto de avisos y tableros se autorizó, inicialmente, para la ciudad de Bogotá mediante la letra k. del artículo 1.º de la Ley 97 de 1993, previendo su cobro por la *«colocación de avisos en la vía pública, interior y exterior de coches, de tranvía, estaciones de ferrocarriles, cafés y cualquier establecimiento público»*. Esa autorización se extendió a todos los municipios del país por el artículo 1.º de la Ley 84 de 1915. Posteriormente el artículo 37 de la Ley 14 de 1983 dispuso que el impuesto de avisos y tableros *«se liquidará y cobrará en adelante a todas las actividades comerciales, industriales y de servicios como complemento del impuesto de industria y comercio, con una tarifa de un quince por ciento (15%) sobre el valor de este, fijada por los concejos municipales»*.



Sobre la figura impositiva debatida, las normas municipales vigentes para la época del *sub lite* disponían que, el tributo se causa por «*la colocación efectiva de los avisos y tableros visibles desde la vía de uso o dominio público o desde el espacio público*» y los sujetos pasivos son las personas que «*desarrollen una actividad gravable con el impuesto de industria y comercio y coloquen avisos para la publicación o identificación de sus actividades o establecimientos*» (artículos 54 y 55 del Acuerdo 016 de 2004).

En línea con lo anterior, la Sala ha señalado que se trata de un impuesto que cuenta con un hecho generador propio, pero que se recauda y liquida de manera conjunta con el impuesto de industria y comercio en la medida en que es un tributo complementario de este (entre otras, en las sentencias del 17 de septiembre de 2014, exp. 19584, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; y del 12 de diciembre de 2018, exp. 21929, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez). De suerte que para esta Sección⁸ son sujetos pasivos del impuesto de avisos y tableros quienes ejercen una actividad comercial, industrial o de servicios, difundiendo en el espacio público, a través de avisos, tableros o vallas, la buena fama o el nombre comercial de que disfruta su actividad, su establecimiento o sus productos.

3.2- Por otra parte, el artículo 742 del ET prescribe que la determinación de tributos debe fundarse en los hechos que aparezcan demostrados en el expediente, por los medios de prueba señalados en las leyes tributarias o en el Código de Procedimiento Civil (hoy CGP, Código General del Proceso, Ley 1564 de 2012), en cuanto estos sean compatibles con aquellos.

3.3- La Sala constata que en las declaraciones del ICA presentadas por los años gravables 2009 y 2010 la actora no liquidó el impuesto complementario de avisos y tableros porque, como lo adujo en la demanda, «*no tiene expuesto valla, aviso o tablero en espacio público*» en jurisdicción del demandado (f. 165).

En torno a la verificación de la realización del hecho generador del referido tributo, que debía efectuar la Administración tributaria, se observa que en la liquidación oficial de revisión señaló que «*es complementario del ICA desde su creación legal y por ello se le está exigiendo en el proceso de revisión*» (f. 234) y añadió que «*no depende de la colocación de los avisos o vallas en el espacio público*» pues esas cuestiones debían verificarse a efectos del impuesto de publicidad visual exterior (f. 238). En ese sentido, al resolver el recurso de reconsideración planteó que el hecho generador del impuesto de avisos y tableros es «*la presentación del ICA y no la sujeción a la colocación de avisos o vallas y publicidad visual en el exterior*» (f. 293).

3.4- Conforme lo anterior, la Sala observa que el único sustento de la determinación oficial del impuesto de avisos y tableros a cargo de la actora en los periodos revisados no es concordante con las disposiciones normativas y los precedentes jurisprudenciales que desarrollaron los supuestos que dan lugar a su causación, pues en los actos, el demandado se limitó a afirmar que, por el solo hecho de ser sujeto pasivo del ICA y declarar ese tributo en su jurisdicción, se acreditó que la actora realizó el hecho generador del impuesto de avisos y tableros. Sin embargo, la Sala advierte que no obra en el expediente administrativo prueba que acredite la realización del hecho generador del impuesto de avisos y tableros por parte de la actora en jurisdicción del demandado, esto es «*la colocación efectiva de los avisos y tableros visibles desde la vía de uso o dominio*

⁸ Entre otras, sentencias del 06 de diciembre de 2006 (exp. 15628, CP: Ligia López Díaz), del 17 de septiembre de 2014 (exp. 19584, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas), del 20 de febrero y del 19 de julio de 2017 (exps. 20429 y 20870, CP: Jorge Octavio Ramírez), del 04 de marzo de 2021 (exp. 23243, CP: Julio Roberto Piza) y del 21 de septiembre de 2023 (exp. 27756, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto).



público o desde el espacio público». No prospera el cargo de apelación.

4- En definitiva, según los planteamientos expuestos sería del caso confirmar la sentencia apelada; sin embargo, la Sala advierte que, en el ordinal primero de su parte resolutive, el tribunal señaló que el demandado «*sancionó por no informar*» a la actora (f. 436), lo cual no ocurrió en los actos administrativos que en esta oportunidad se anulan (ff. 243, 244, 299 y 300). En ese orden de ideas, en virtud de lo dispuesto en el artículo 328 del CGP, la Sala modificará el ordinal primero de la parte resolutive de la sentencia de primera instancia, a efectos de excluir la expresión «*sancionó por no informar*».

Conclusión:

5- Por lo razonado en precedencia, la Sala establece como contenido interpretativo de la presente providencia que el ICA para la actividad de transmisión de energía eléctrica, se causa en el municipio en donde se encuentre ubicada la subestación pero en todo caso, a efectos de determinar la territorialidad de los ingresos es necesario acreditar mediante facturas de venta, soportes contables u otros medios probatorios, el origen extraterritorial de los réditos, dado que no existe una disposición normativa que preestablezca un determinado medio de probatorio para el efecto. Además, que el impuesto de avisos y tableros cuenta con un hecho generador propio que corresponde a la colocación de avisos, vallas y tableros visibles desde la vía de uso público o desde el espacio público, pero que se recauda y liquida de manera conjunta con el ICA en la medida en que es un tributo complementario de este.

Según esas pautas, la Sala confirmará la decisión del tribunal, porque se demostró que las pruebas en las que se sustentó la modificación oficial carecen de idoneidad para demostrar que los ingresos de la litis eran atribuibles a la jurisdicción del demandado pues no se trata de documentos que acrediten que esas sumas se obtuvieron allí, ni desvirtúan la distribución que realizó la actora de los ingresos que obtuvo por la prestación del servicio de transmisión de energía eléctrica a través de subestaciones y líneas de transmisión ubicadas en varias jurisdicciones, de modo que el demandado modificó la base gravable del ICA adicionando ingresos pese a no tener certeza de que su causación tuviera lugar en su jurisdicción, y a que, incluso, se acreditó que se trataba de réditos percibidos en otras jurisdicciones; además, se demostró que la actora no realizó el hecho generador del impuesto de avisos y tableros. Sin embargo, se modificará el ordinal primero de la parte resolutive de la sentencia de primera instancia, solo para efectos de excluir la expresión «*sancionó por no informar*».

Costas

6- De acuerdo con los artículos 188 del CPACA y 365 del CGP, se impondrá condenará en costas a la parte vencida en el proceso. Dado que no prosperó el recurso de apelación interpuesto por el municipio demandado, se condenará en costas de esta instancia a esa parte. Al efecto, la Sala tasa las agencias en derecho, de acuerdo con los criterios de decisión establecidos en la sentencia del 23 de septiembre de 2025 (exp. 28292, CP: Wilson Ramos Girón), en un (1) SMMLV para esta instancia y se ordenará al tribunal tramitar el correspondiente incidente de liquidación, de conformidad con lo previsto en el artículo 366 del CGP.

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



FALLA

1. **Modificar** el ordinal primero de la sentencia apelada, el cual quedará así:

*Primero: **Declarar** la nulidad de la Resolución 031, del 12 de julio de 2012, proferida por el municipio de Yumbo mediante la cual se profirió la liquidación oficial de revisión del ICA y sus complementarios de avisos y tableros y alumbrado público de los años gravables 2009 y 2010 y se sancionó por inexactitud; y la Resolución 075, del 13 de noviembre de 2012, que resolvió el recurso de reconsideración, conforme a lo analizado en la parte motiva de esta sentencia.*

2. En lo demás, **confirmar** la sentencia apelada.

3. **Condenar** en costas al demandado en esta instancia y **fijar** las agencias en derecho en el equivalente a un (1) SMMLV. En consecuencia, ordenar al tribunal que dé trámite al respectivo incidente, conforme a lo expuesto en la parte motiva de esta sentencia.

4. **Reconocer** personería a Álvaro José Rosales Montemiranda como abogado del demandado conforme al poder conferido (índice 45).

Notifíquese y comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN
Presidente

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Aclaración de voto

(Firmado electrónicamente)
LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO

(Firmado electrónicamente)
CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ

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